DANIELA ARTEMISA CALU

# Istorie și dezvoltare privind contabilitatea din România



# CUPRINS:

## CAPITOLUL I
### ISTORIA CONTABILITĂŢII: NECESITATE, ABORDĂRI ALE CONTABILITĂŢII, METODOLOGIE ŞI IPOTEZE DE CERCETARE

.



## CAPITOLUL al II- lea
### MOMENTE ÎN EVOLUŢIA CONTABILITĂŢII DE LA ORIGINI PÂNĂ ÎN ANUL 1908



## CAPITOLUL al III- lea
### REPERE PRIVIND EVOLUŢIA CONTABILITĂŢII ÎN PERIOADA 1908 - 1948



## CAPITOLUL al IV- lea
### O ANALIZĂ A CONTABILITĂŢII ÎN PERIOADA 1949-1989

## CAPITOLUL al V- lea
### DESCHIDEREA CONTABILITĂŢII DIN ROMÂNIA SPRE REALITATEA INTERNAŢIONALĂ



## CAPITOLUL al VI- lea
### ÎN LOC DE CONCLUZII: EXISTĂ EREDITATE ŞI TANATOGENEZĂ ÎN CONTABILITATE?

# CAPITOLUL I

## ISTORIA CONTABILITĂŢII: NECESITATE, ABORDĂRI ALE CONTABILITĂŢII, METODOLOGIE ŞI IPOTEZE DE CERCETARE

### 1.7. Scurtă pledoarie pentru cercetarea istorică în contabilitate

Este necesară cercetarea istorică în domeniul contabilităţii? Poate influenţa studiul istoriei contabilităţii evoluţia tendinţelor actuale din contabilitatea întreprinderilor? Mai este necesară cercetarea trecutului atât timp cât la nivel internaţional prioritatea este reprezentată de introducerea unor standarde internaţionale de contabilitate? Şi dacă da, poate influenţa o astfel de cercetare procesul de normalizare? Acestea sunt doar câteva din întrebările ce pot fi formulate de un contabil în momentul în care este ridicată problema cercetării trecutului în domeniul contabilităţii.

Relevanţa istoriei contabilităţii este prezentată tridimensional de G. Previts et al. (1990(a): 3-8), din următoarele perspective: *pedagogică, politică şi cea a practicii contabil*e.

*Perspectiva pedagogică* este susţinută de câteva justificări ale nevoii de istorie în cadrul procesului didactic, elemente de natură a atenua limitele existente, cum ar fi:

- o profesie ce are la bază o tradiţie ar trebui să-şi formeze membrii în spiritul aprecierii acesteia;
- importul unor elemente de noutate (elemente conceptuale, studii critice de tip pozitiv) poate fi făcut în mod fragmentat sau recunoscut în mod inadecvat pe termen lung în cazul în care documentarea şi prezentarea acestora a fost făcută de persoane care nu au cunoştinţe istorice în domeniul contabilităţii;
- neluarea în calcul a aspectelor istorice cu privire la dezvoltarea teoriei şi practicii contabile pot conduce la situaţii în care adepţii cercetărilor de tip empiric riscă să îşi bazeze investigaţiile pe fundamentări nejustificate despre trecut.

*Perspectiva politică* se referă la legătura dintre sfera politică şi cea a contabilităţii. Spre exemplu, analiza stenogramelor şedinţelor legislative oferă informaţii utile despre politica guvernamentală şi intenţiile viitoare.

*Perspectiva practicii contabile* se referă la faptul că practicienii pot dobândi cunoştinţe cu privire la metodele şi practicile contabile utilizate în trecut, ce vor servi drept bază pentru evaluarea succesului procedurilor utilizate sau vor constitui premise ale dispariţiei acestora.

Pentru C. G. Demetrescu (1947: 3), cercetarea istoriei contabilităţii este un proces din care „se pot culege informaţiuni preţioase, care pot fi folosite în cercetările ce urmează a întreprinde cei ce caută să-i fixeze principiile pe care se sprijină această ştiinţă în aplicaţiunile ei”. Pe de altă parte, I. Ionaşcu şi D. Calu (2002: 15) apreciază utilitatea cercetării istoriei contabilităţii prin prisma faptului că aceasta: „(i) poate

contribui la *ameliorarea normalizării contabile*[38], prin evitarea erorilor care au apărut în istoria procesului de <<codificare>> contabilă; (ii) poate constitui un *instrument complementar în procesul didactic*[39], deoarece o prezentare a evoluţiei istorice a unor concepte şi tehnici contabile poate permite o mai bună înţelegere a doctrinei şi practicii contabile contemporane; (iii) reprezintă un *ghid în rafinarea limbajului contabil*[40], prin studiul istoric al sensului diferiţilor termeni contabili; (iv) poate constitui un *instrument de gândire alternativă* în contabilitate, prin abordarea istorică şi comparativă a doctrinelor şi practicilor contabile".

În prezent, în domeniul contabilităţii, studiul perioadelor trecute este realizat la nivel internaţional în cadrul a două discipline: istoria contabilităţii şi contabilitatea comparată. Sfera de cercetare în cadrul contabilităţii comparate presupune atât o incursiune în prezent, la nivelul diferenţelor contabile existente între ţări, cât şi una în trecut[41]. Din aceste doua discipline, prin fenomenul de hibridare[42], a rezultat un nou domeniu de cercetare, istoria contabilităţii comparate internaţionale. Necesitatea acestui domeniu de cercetare este explicată de P. Walton (1995: 1) astfel: „oricine doreşte să studieze raportările financiare actuale întocmite după normele naţionale ale unei anumite ţări trebuie să cunoască cum au evoluat reglementările respective de-a lungul timpului pentru a fi în măsura să înţeleagă situaţia actuală". Lipsa de informaţii istorice la nivelul mai multor ţări este sesizată adesea ca fiind un impediment în cercetarea istorică comparată - R. Parker (1993: 106), P. Walton (1995: 1).

Limitându-ne la domeniul istoriei contabilităţii, la nivel internaţional există numeroase preocupări în acest sens. Abordările sunt diverse, variind de la cele tradiţionale la cele postmoderniste. Şi totuşi, pot fi sesizate lacune care reclamă apariţia unor cercetări noi în acest domeniu. Pornind de la două studii asupra istoriei contabilităţii făcute de G. Previts, L. Parker şi E. Coffman (1990), R. Parker (1993: 106) face câteva comentarii pe această linie: „nu sunt citaţi autori ce au scris în altă limbă decât engleza (cu o singură excepţie); se creează impresia că o istorie a contabilităţii a existat doar în ţările de limbă engleză, îndeosebi în Statele Unite ale Americii, Marea Britanie şi Australia; este ignorată contabilitatea premergătoare

---

38 În opinia noastră, un exemplu elocvent în acest sens îl constituie păstrarea în cadrul *Noului sistem contabil* aplicabil de la 1 ianuarie anul 1994 a fondului de dezvoltare constituit din amortizare. S-a păstrat astfel în mod trunchiat un tratament contabil aplicat în sistemul contabil de inspiraţie sovietică, mizându-se probabil pe constituirea unei surse de finanţare. Rezultatul a fost crearea unei „forme fără fond", situaţie la care în mod firesc s-a renunţat după o perioadă de timp. Existenţa unei lucrări pe teme de istoria contabilităţii în care să fie prezentate dezbaterile din perioada interbelică pe tema considerării amortizării ca fiind un fond ar fi condus probabil la evitarea unei astfel de situaţii.

39 Istoria, *ca instrument complementar în procesul didactic* poate fi privită sub dublu aspect: evidenţierea unor *potenţiale erori de raţionamet contabil* şi semnalarea unor potenţiale *greşeli de percepţie a unui concept contabil,* pornind de la anumite erori contabile observate în trecut.

40 Rolul de ghid în ceea ce priveşte optimizarea terminologiei contabile folosite poate fi privit din două puncte de vedere: pe baza sesizărilor făcute în literatura de specialitate se poate recurge la corectarea unor termeni provenind de cele mai multe ori din traduceri improprii şi păstrarea pe cât posibil a unicităţii unei noţiuni. Un exemplu „clasic" în ceea ce priveşte traducerea inadecvată a unei noţiuni este *preţul de cost*, asupra căruia facem câteva comentarii în capitolele al III-lea - *Repere privind evoluţie contabilităţii în perioada 1908-1948,* respectiv al IV-lea *O analiză a contabilităţii în perioada 1949-1989* ale acestei lucrări.

41 Spre exemplu, în cărţile de contabilitate comparată este studiat fenomenul contabil din fostele ţări socialiste, realizându-se comparaţii între abordarea contabilităţii în perioada comunistă şi noua abordare aleasă după renunţarea la sistemul contabil de tip socialist - C. Nobes, R. Parker (1998: 292-303), P. Walton (1998: 295-323).

42 Fenomenul de *hibridare* în domeniul ştiinţelor sociale presupune existenţa unor „fragmentări neîntrerupte ale ştiinţelor sociale în specializări înguste şi al recombinării acestor specialităţi într-o manieră transversală, în interiorul a ceea ce noi numim câmpuri <<hibride>>" – M. Dogan şi R. Rahre (1990), citaţi de I. Ionaşcu (1997: 29).

secolului al XX-lea; nu se fac referiri la lucrări importante despre istoria contabilităţii elaborate de alte persoane decât profesioniştii contabili; se acordă puţină atenţie contabilităţii din sectorul public; se ignoră istoria internaţionalizării contabilităţii”.

Perimetrul de cercetare ales în mod explicit pentru studiul istoriei contabilităţii poate fi contextul internaţional sau naţional. Chiar dacă pentru studiul istoriei contabilităţii este ales contextul naţional, în mod implicit, studiile specifice fiecărei ţări, „pot constitui baza pentru înţelegerea fenomenului contabil internaţional” – A. Richardson şi L. MacDonald (2002: 69). În acest sens, aceştia identifică patru forme ale istoriei internaţionale: studiile specifice fiecărei ţări, studiile comparative (studiile arheologice), studiile genealogice şi studiile internaţionale. *Studiile specifice fiecărei ţări* se limitează la fenomenul contabil specific ţării respective şi în mod implicit se face comparaţie cu situaţia existentă în alte ţări. *Studiile comparative (arheologice)* compară în mod explicit contabilitatea din două sau mai multe ţări. *Studiile genealogice* cercetează în mod explicit legăturile de cauzalitate dintre două sau mai multe ţări. *Studiile transnaţionale* cercetează fenomenul contabil fără a ţine seama de restricţiile naţionale.

Rolul cercetării istorice poate fi privit din două unghiuri de vedere diferite: *microistoria*, în cadrul căreia sunt prezentate opinii separate ale unor istorici, şi *macroistoria*, la nivelul căreia sunt studiate comportamentele celor implicaţi în schimbările din cadrul contabilităţii. În cazul microistoriei, Williams (1999), citat de Napier (2001: 26) consideră că: „istoricul îşi poate dori să elaboreze relatarea istorică într-o manieră în care să încurajeze cititorii să înveţe lecţiile trecutului, deşi poate ar fi mai adecvat să considerăm acele lecţii ca aparţinând unui istoric mai degrabă decât să le considerăm <<istorie>>”. La nivel „macro” este important „să se cerceteze gradul în care cei care sunt implicaţi în schimbarea contabilităţii (nu doar prin reglementările naţionale şi internaţionale ci, de asemenea, în cadrul organizaţiilor) încearcă să mobilizeze retorici ale progresului şi îmbunătăţirii şi măsura în care nu este necesar ca astfel de retorici să fie produse ca şi cum ar fi ceva de la sine înţeles” - C. Napier (2001: 26).

Dar orice teză reclamă o antiteză. Trebuie să sesizăm, totuşi, că problema cercetării istoriei contabilităţii trebuie abordată cu prudenţă, dat fiind faptul că există anumite *limite*. În acest sens, P. Walton (1995: 2) sesizează că: „istoria este dependentă de existenţa probelor disponibile” şi „ceea ce este un important element generator de schimbări într-o anumită ţară poate fi irelevant într-un alt sistem de referinţă”, iar G. Previts et al. (1990(a): 8) atrag atenţia asupra faptului că „investigarea istorică, fie că este narativă sau interpretativă, *este* condiţională”. Pe aceeaşi linie, Schlesinger (1988), citat de G. Previts et al. (1990(a): 8) apreciază că „adjectivul <<definitiv>> nu ar trebui folosit în nici o cercetare istorică”. Dincolo de aceste limite însă, „ar trebui să fim atenţi în ce priveşte evitarea efectuării oricărui studiu istoric considerând acest fapt un obiect de anticariat” - D. Oldroyd (1999: 99), deoarece „istoria contabilităţii ne ajută să ştim cine suntem, de unde venim şi cum de suntem noi aici” - Baladouni (1977), citat de D. Oldroyd (1999: 99).

Ultima carte publicată[43] în România ce tratează în exclusivitate probleme de istorie a contabilităţii este *Istoria contabilităţii* scrisă de C. G. Demetrescu (1972), lucrare elaborată în conformitate cu *concepţia materialistă*, după cum însuşi autorul recunoaşte. „Concepţia materialistă despre istorie porneşte de la teza că producţia şi, alături de producţie, schimbul produselor ei constituie baza oricărei orânduiri sociale; că, în fiecare societate care apare în istorie, repartiţia produselor şi odată cu ea, împărţirea socială în clase sau stări sociale sunt determinate de ce anume se produce şi de felul în care se face schimbul acestor produse" - Fr. Engels (1966), citat de C. G. Demetrescu (1972: 5). Această lucrare redă o imagine amplă şi detaliată a trecutului contabil la nivel internaţional, dar care, cel puţin în ce priveşte aspectele cu privire la contabilitatea din România, este restricţionată de contextul istoric în care a apărut. Pe de altă parte, la nivel internaţional, este bine conturată opinia potrivit căreia: „fiecare generaţie trebuie să îşi rescrie istoria în concordanţă cu problemele şi aspiraţiile specifice acesteia", iar „pentru generaţia noastră, una din problemele esenţiale este *globalizarea*[44] [s.n.]"- A. Richardson, L. MacDonald (2002: 67). Pornind de la aceste aserţiuni *sesizăm nevoia unei abordări a istoriei contabilităţii din România din perspectiva actuală a fenomenului de globalizare.* În cadrul acestei lucrări, abordarea istoriei contabilităţii din România a fost dublată în cadrul fiecărei perioade de o prezentare succintă a contextului contabil internaţional la momentul respectiv, pentru a ilustra convergenţele sau divergenţele existente la un moment dat, şi modul în care contextul internaţional a influenţat „drumul" parcurs de contabilitatea din România spre aplicarea standardelor internaţionale de contabilitate, efect al fenomenului de globalizare.

## 1.8. Abordări internaţionale privind istoria contabilităţii

În domeniul istoriei, există o distincţie între „*istorie, ca ştiinţă socială*, ce dispune de o scoatere în evidenţă a interpretării, criticii, respectiv o metodă, şi *istorie, ca formă narativă descriptivă*" - G. Previts et al. (1990(a): 1). *Istoria de tip narativ* are rolul de a stabili şi a descrie elemente ale faptelor. În acest sens, diverse episoade sunt relatate într-o manieră particulară, specifică şi sintetică. Istoria de tip narativ descrie o poveste interesantă în cadrul căreia se recunoaşte faptul că limitele inerente apărute în procesul de înţelegere a istoriei umanităţii diminuează şi anulează abordările care sunt în mod riguros bazate pe stilul de investigare caracteristic ştiinţelor naturale - Barzun (1974), citat de G. Previts et al. (1990(a): 2). *Istoria de tip interpretativ* evaluează relaţiile şi oferă interpretări în stilul ştiinţelor sociale. Chiar povestirea simplă trebuie să utilizeze *explicaţia* şi să caute să previzioneze în anumite feluri chiar şi în cazul celor mai riguroase forme ale ştiinţei - Degler (1987), citat de G. Previts et al. (1990(a): 2). Tehnicile contrafactuale şi

[43] O altă lucrare pe teme de istoria contabilităţii o reprezintă teza de doctorat elaborată de Rusalim Petriş (1979) sub coordonarea lui Dumitru Rusu, *Doctrinele contabilităţii în gândirea economică românească contemporană,* cercetare care nu a fost însă publicată.
[44] Globalizarea reprezintă o „modalitate sau sistem de receptare şi abordare pe termen lung a marilor probleme contemporane, determinate de interacţiunea multiplelor fenomene şi procese economice, tehnice, politice, sociale, culturale, ecologice etc. şi preconizarea soluţionării lor într-o largă perspectivă de către comunitatea internaţională" – DE (2001: 216).

cliometrice[45] figurează printre cele mai recente exemple a acestui tip „nou” de istorie care încearcă să explice, nu doar să descrie.

Pe de altă parte, la nivelul curentelor de cercetare în domeniul istoriei contabilităţii este cunoscută următoarea dihotomie: *Şcoala lui Littleton* (Littleton School) sau *Istoria tradiţională a contabilităţii* (Traditional accounting history) şi *Noua istorie a contabilităţii* (New Accounting History). *Şcoala lui Littleton* a avut drept punct de pornire concepţia evoluţionistă susţinută de Littleton, potrivit căreia contabilitatea se adaptează în mod raţional la modificările de mediu economic ca urmare a faptului că piaţa selecţionează cele mai eficiente practici contabile: „contabilitatea este relativă şi progresivă. Fenomenele care constituie obiectul ei de studiu sunt într-o permanentă schimbare. Vechile metode devin mai puţin eficiente atunci când condiţiile se modifică; ideile precedente devin irelevante în faţa noilor probleme. Deci, mediul înconjurător generează noi idei şi stimulează ingeniozitatea de a inventa noi metode. Astfel de idei şi metode încep pe rând să modifice condiţiile înconjurătoare. Rezultatul îl numim progres” - A. C. Littleton (1933), citat de J. Napier (2001: 9). Opozanţii acestei abordări au emis critici cu privire la faptul că este ignorată dimensiunea socială şi politică a contabilităţii, unul din argumentele principale fiind acela că „se pare că Littleton a îmbrăţişat o concepţie *teleologică*[46]: o credinţă conform căreia contabilitatea are un scop final către care tinde” - Hopwood (1987), citat de J. Napier (2001: 9). Consecinţa diverselor critici a fost crearea unui nou curent de cercetare, a cărui orientare se baza pe abordările „critice” ale istoriei contabilităţii, curent cunoscut sub denumirea de *Noua istorie a contabilităţii.*

Linia de demarcaţie existentă între aceste două curente de cercetare nu este însă suficient de bine trasată. Astfel, D. Oldroyd (1999: 86) apreciază că „natura acestei dihotomii este confuză” şi prezintă în acest sens următoarea clasificare detaliată a studiilor reprezentative din ultimii treizeci de ani ce abordează istoria contabilităţii.

**Tabelul 1**

| Anul | Autorul | Tipul clasificării | Legături |
|---|---|---|---|
| 1970 | AAA[47] | • Intelectuală, Utilitaristă | |
| 1974 | Goldberg | • Bazată pe practica contabilă<br>• Bazată pe gândirea contabilă | |
| 1975 | Johnson | • Istoria economică<br>• Istoria contabilităţii | • Dezvoltarea organizaţiilor<br>• Evoluţia *tehnicii* contabile |
| 1977 | Baladouni | • Culturală, tehnologică, socială | |
| 1981 | Yamey | • Descriptivă<br>• Interpretativă | • Situaţie specifică<br>• Existenţa unui cadru mai extins |
| 1981 | Parker | • Evoluţionistă<br>• Revoluţionară | |
| 1981 | Hopwood | • Procesele şi consecinţele schimbării<br>• Dezvoltarea tehnicii contabile | • Context social, economic şi instituţional<br>• Teoretic<br>• Necontextuală<br>• Neteoretică |
| 1986 | Johnson | • Şcoala lui Littleton<br>• Noua abordare | • Tehnică<br>• Mecanicistă<br>• Evoluţionistă<br>• Organizaţională |

[45] Metodă de cercetare istorică ce utilizează informaţii şi metode statistice - COD (1977: 187).
[46] Doctrină filosofică potrivit căreia totul în natură ar fi organizat în conformitate cu un anumit scop, cu o cauză finală - DEX (1996: 1081).
[47] AAA – American Accounting Association (Asociaţia americană de contabilitate).

| Anul | Autorul | Tipul clasificării | Legături |
|---|---|---|---|
| | | | • Problematizantă<br>• Discontinuă |
| 1987 | Hopwood | • Raţionalist tehnică<br>• Critică | • Imbunătățire progresivă<br>• Dinamică complexă |
| 1989 | Napier | • Tradiţională<br>• Socio-istorică<br>• Noua abordare pozitivistă | • Descoperirea trecutului<br>• Evoluţionistă<br>• Contextualizarea trecutului<br>• Discontinuităţi<br>• Testarea predicţiilor |
| 1990 | G. Previts, Parker & Coffman | • Narativă<br>• Interpretativă | |
| 1990 | Flesher & Samson | • Descriptivă<br>• Interpretativă<br>• Predictivă | |
| 1991 | Miller, Hopper & Laughin | • Nouă<br>• Tradiţională | • Interdisciplinară<br>• Disciplinară |
| 1993 | Merino & Mayper | • Tradiţională<br>• Critică | • Raţionalism economic<br>• Model de documentare ierarhică<br>• Discursuri ascunse<br>• Neprivilegierea surselor primare |
| 1993 | Miller & Napier<br>Cooper & Puxty | • Genealogia calculaţiei<br>• Istoria contabilităţii tradiţionale | • Rezultatele trecutului<br>• Evoluţia originilor prezentului |
| 1996 | Cooper & Puxty | • Tradiţională<br>• Revizionistă<br>• Marxistă/ Foucaldiană | • Mecanice/ tehnice<br>• Context organizațional<br>• Perspicacităţi politice |
| 1996 | Fleischman, Mills & Tyson | • Convenţională<br>• Critică | • Descriptivă<br>• Interpretativă |
| 1996 | Fleischman, Kalbers & Parker | • Tradiţională<br>• Critică | • Economică raţionalistă<br>• Foucaldiană<br>• Marxistă / teoria valorii muncă |
| 1996 | Carnegie & Napier | • Studii recente<br>• Studii utilitariste<br>• Studii critice sau cu privire la procesul de luare a deciziilor economice | • Glorificarea istorică a contabilităţii şi a contabililor<br>• Informarea prezentă<br>• Încurajarea modelelor particulare de explicaţii |
| 1996 | Funnell | • Tradiţională<br>• Nouă<br>• Postmodernistă | • Pozitivistă<br>• Econocentrică<br>• Cunoaşterea obiectivă a realităţii<br>• Nepozitivistă<br>• Sociocentrică<br>• Realitatea nu este separată de text<br>• Faptele sunt detronate |
| 1997 | Fleischman & Tyson | • Critică /Nouă /Postmodernistă<br>• Tradiţională /Veche | • Neprevalenţa faptelor<br>• Datele sunt înlocuite de teorie<br>• O varietate extinsă de contexte<br>• Cunoaşterea realităţii obiective<br>• Informaţii culese din arhive<br>• O concentrare mai mică asupra fenomenului economic. |
| 1998 | Funnell | • Tradiţională<br>• Nouă | • Narativă<br>• Nenarativă |

Cercetarea făcută de D. Oldroyd (1999) relevă faptul că, la nivel internaţional există de fapt numeroase abordări ale istoriei contabilităţii, iar „diversitatea paradigmelor reflectă accentuarea maturităţii acesteia [istoriei contabilităţii - n.a.] ca disciplină". Lucrarea noastră încearcă să surprindă aspectele esenţiale ale istoriei contabilităţii din România, aceste aspecte fiind abordate într-o manieră intepretativă. În acest sens *propunem două noi abordări: studiul eredităţii şi tanatogenezei în contabilitate.*

## 1.9. Noi abordări ale contabilităţii : ereditate şi tanatogeneză în contabilitate

Propunerea unor noi abordări interpretative privind contabilitatea ar putea să pară inutilă. Dat fiind faptul că „există o <<proliferare>> a numărului istoriilor, istoricilor şi ideologiilor" - D. Oldroyd (1999: 88), de ce ar mai fi nevoie de o nouă viziune asupra contabilităţii? Argumentele favorabile sunt oferite în cadrul aceleiaşi lucrări: pe de o parte „în orice disciplină cunoştinţele noi sunt potenţate de opiniile cercetătorilor", iar pe de altă parte „punctele de vedere conflictuale permit cercetătorilor din domeniul istoriei contabilităţii să analizeze sau reexamineze sursele din diferite puncte de vedere şi să identifice contrastele, poziţionându-se pro sau contra".

Ideea întrepătrunderilor metodologice nu este nouă, ca răspuns al „concepţiilor fizico-mecaniciste, s-au dezvoltat cele *biologice* sau *fiziologice* în economie" - N. N. Constantinescu (1998: 37). Şi abordarea contabilităţii sau a istoriei contabilităţii, utilizând anumite mecanisme biologice a mai fost utilizată de-a lungul timpului. Dintre acestea foarte cunoscute sunt următoarele: concepţia evoluţionistă asupra istoriei contabilităţii susţinută de A. C. Littleton (1933) şi clasificarea sistemelor contabile utilizând o taxonomie proprie biologiei, propusă de C. Nobes (1984).

**Ereditate în contabilitate sau abordarea genetică a istoriei contabilităţii**

Pentru a putea emite ipoteza unei *abordări genetice*, în sensul studierii procesului cunoaşterii trebuie să acceptăm statutul ştiinţific al contabilităţii[48]. În cadrul acestei abordări accentul cade pe *ereditate*. Premisa noastră este următoarea: apariţia unui nou sistem contabil (în momente de discontinuitate) presupune existenţa a doi „părinţi": *acţiunile momentane*, sau realitatea prezentă în plan contabil internaţional şi *stările succesive anterioare* sau trecutul contabil naţional. În sens restrâns, biologic, ereditatea reprezintă proprietatea vieţuitoarelor de a transmite urmaşilor caractere genetice specifice fiecărei specii. În sens larg, aceeaşi noţiune poate fi definită ca fiind o proprietate a unui lucru sau a unui fenomen de a depinde de acţiunile momentane precum şi de stările succesive anterioare.

Deşi, în cadrul acestei abordări, preluăm câteva concepte şi mecanismul general de manifestare, *abordarea genetică a istoriei contabilităţii nu poate fi suprapusă în integralitate*[49] *mecanismelor eredităţii*[50] *din biologie*. Premisa noastră este următoarea: şi la nivelul contabilităţii transmiterea unor concepte (gene) de la o generaţie de sisteme contabile la alta implică existenţa unor gene *dominante* (care se manifestă de la

[48] De-a lungul timpului, statutul contabilităţii a suscitat vii dezbateri, opiniile variind de la cele potrivit cărora contabilitatea este considerată o tehnică sau o artă, la cele ce susţin „ştiinţificitatea" contabilităţii. În România, argumente în favoarea statutuţui ştiinţific al contabilităţii, au fost aduse de-a lungul vremii de mai mulţi autori, dintre care menţionăm: Th. Ştefănescu (1874), I. C. Panţu (1907), Sp. Iacobescu (1923 ; 1942), D. Voina (1932), C. G. Demetrescu (1947 ; 1972), T. Tămăşan (1973), C. G. Demetrescu, V. Puchiţă, L. Possler, V. Voica (1977), I. Ionaşcu (1997), A. Duţescu (2000).

[49] Biologia este o ştiinţă exactă, în cadrul căreia este valabilă premisa *caeteris paribus* (celelalte condiţii de mediu rămân neschimbate). Această condiţie nu este îndeplinită în cazul ştiinţelor sociale (contabilitatea).

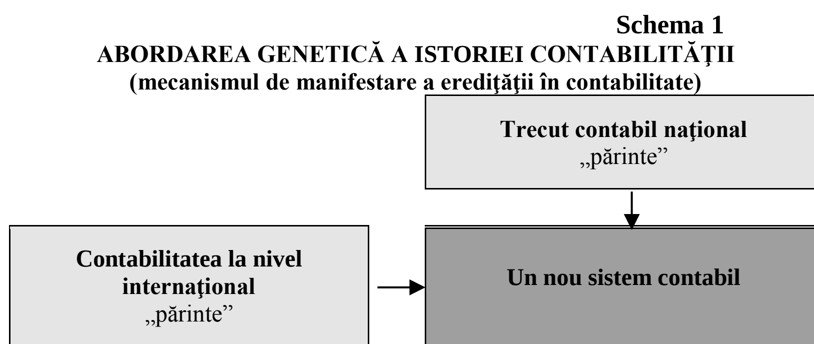
[50] Descoperirea *eredităţii cromozomale* sau *mendeliene* a fost făcută de biologul ceh Gregor Mendel (1822-1884). G. Mendel (1865) a formulat *legile eredităţii*, redescoperite independent de C. Correns, E. V. Tschermak şi H. de Vries (1900). Acestea sunt: *Legea uniformităţii primei generaţii hibride, F1* (datorită dominanţei şi recesivităţii), *Legea segregării sau a disjuncţiei genelor în generaţia a doua hibridă, F2* (datorită separării sau segregării alelelor în meioza hibridului F1), respectiv *Legea combinării libere a genelor sau a segregării independente a caracteristicilor* - T. Crăciun şi M. Pătraşcu (1978: 158).

început, în cazul apariţiei unui nou sistem contabil), respectiv *recesive*[51] (care se manifestă după o anumită perioadă de timp). Astfel, în cazul unei schimbări de sistem contabil, de-a lungul existenţei acestuia, pot fi identificate şi concepte şi tratamente contabile inexistente la nici unul dintre cei doi părinţi în momentul apariţiei acelui sistem contabil, dar operabile anterior. De asemenea, concepte şi tratamente contabile existente în trecut, pot fi „reactivate" pe parcursul existenţei unui sistem contabil. Spre deosebire însă de teoria mendeliană a eredităţii, *caracteristicile regăsite la nivelul următoarei generaţii de sisteme contabile sunt influenţate de factorii de mediu.*

Schematic, abordarea propusă de noi poate fi reprezentată astfel:

**Schema 1**

**ABORDAREA GENETICĂ A ISTORIEI CONTABILITĂŢII**
**(mecanismul de manifestare a eredităţii în contabilitate)**




Analizând rolul potenţial al unei teorii contabile, B. Colasse (1995: 62) apreciază că „putem atribui un triplu rol teoriei contabile: ea ar trebui să permită explicarea fără ambiguitate a diferitelor aspecte ale practicii contabile (*rolul explicativ*); să evalueză, dacă este nevoie, calitatea acestei practici (*rol normativ*), în fine, să prevadă soluţia noilor probleme care apar în acest domeniu (*rol previzional*) - [s.n.]". Privită din acest punct de vedere, abordarea genetică a istoriei contabilităţii are un *rol explicativ* în ce priveşte mecanismul apariţiei unui nou sistem contabil în momente de discontinuitate, un *rol normativ*, în sensul posibilităţii renunţării la anumite practici (gene) moştenite de la unul din „părinţi" şi reţinerea tratamentului contabil alternativ şi un *rol previzional*, datorită posibilităţii de a face recurs la doctrina contabilă existentă în cazul apariţiei unei noi probleme.

Interacţiunea dintre mediul cultural al unei ţări şi influenţele internaţionale a fost identificată şi de G. Harrison şi L. McKinnon (1986). Aceştia încearcă să explice reglementările şi politicile contabile având la bază *analiza schimbării*. Analizând introducerea noilor reglementări în Japonia după cel de-al doilea Război Mondial[52], ei consideră că:

- Schimbările apar ca rezultat al evenimentelor intruse mediate de interacţiunile continue dintre un sistem contabil şi celelalte sisteme contabile;
- Mediul cultural constrânge sau facilitează schimbarea.

---

[51] Semnificaţia dată de noi acestui termen este diferită de cea originară. În biologie, o genă recesivă se manifestă după una sau mai multe generaţii, potrivit *Legii segregării în generaţia a două hibridă.*

[52] G. Harrison şi L. McKinnon (1986: 242) au identificat următoarea stare de fapt: *evenimentul intrus* - activitatea forţelor aliate între anii 1946-1952; *faza iniţială* - „statul de drept" (subordonarea sistemului legal controlului birocratic) a fost schimbat în „guvernarea prin lege" (acţiunea legii este văzută ca o sarcină comună a guvernului, a sistemului juridic şi a persoanelor ce îşi exercită drepturile lor legale); *faza de difuzare* - au apărut *Securities and Exchange Law* (Legea bursieră), *Securities and Exchange Commission* - SEC (Comisia de valori mobiliare), *Japanese Institute of Certified Public Accountants* - JICPA (Institutul japonez al experţilor contabili şi a avut loc revizuirea *Codului Comercial* (creşterea drepturilor acţionarilor) şi *faza reacţiei:* Parlamentul a desfiinţat Comisia de valori mobiliare din Japonia şi a atribuit funcţiile acesteia Ministerului Finanţelor.

Din punctul nostru de vedere, diferenţa între analiza schimbării şi ereditate constă în faptul că prima încearcă să justifice schimbarea pornind de la un eveniment intrus şi analizând impactul acestuia, iar ereditatea încearcă să identifice în cadrul noului sistem caracteristicile existente anterior (sub formă de gene dominante sau recesive), respectiv cele preluate din realitatea internaţională.

Cercetătorii din domeniul istoriei contabilităţii au identificat şi o altă caracteristică oarecum similară eredităţii din punct de vederea al efectelor: *inerţia.* În acest sens, D. Oldroyd (1999: 94) apreciază că „inerţia contabilă reprezintă reticenţă în a adopta practici şi idei noi şi în egală măsură corespunde unei ezitări în ceea ce priveşte renunţarea la cele vechi” şi totodată semnalează că această caracteristică a fost identificată de Fligstein (1990) în cazul întârzierii adoptării partidei duble în contabilitatea industrială sau de Walton (1995) în contabilitatea ţărilor est europene din perioada ulterioară căderii regimului comunist. Din punctul nostru de vedere cele două aspecte nu sunt similare din următorul considerent: mecanismul eredităţii presupune existenţa unei schimbări, iar inerţia implică reticenţă în adoptarea ideilor şi practicilor noi, preferându-se menţinerea celor vechi. În plus, ereditatea ia în calcul şi recesivitatea unor concepte.

**Tanatogeneză în contabilitate**

*Tanatogeneza* reprezintă un „studiu al cauzelor şi mecanismelor care provoacă moartea” - DEX (1996: 1069). Termenul este împrumutat din biologie, domeniu ce cuprinde o ramură specifică – tanatologia. Aceasta este „ştiinţa care se ocupă cu cercetarea semnelor, condiţiilor, cauzelor şi naturii morţii” - DEX (1996:1069). Dacă la nivelul biologiei tanatogeneza este un concept deja încetăţenit, în cazul ştiinţelor sociale - în speţă contabilitatea - utilizarea sa ar putea să pară o provocare. Este generator de disparitate importul unui concept din sfera ştiinţelor naturale în cea a ştiinţelor sociale? Se poate vorbi de „moartea” unui concept contabil ? Pot fi depistate anumite mecanisme (cauze) care provoacă această dispariţie? Pot fi anticipate schimbările necesare în cadrul unui sistem contabil? Şi, mai ales: pot fi depistate anumite mecanisme (cauze) care provoacă această dispariţie?

Referitor la disparitatea pe care ar putea să o genereze importul acestui concept, din punctul nostru de vedere această problemă este remediată, dat fiind faptul că, în cazul contabilităţii tanatogeneza ar reprezenta un *studiu al cauzelor care provoacă dispariţia unor concepte sau tratamente contabile.*

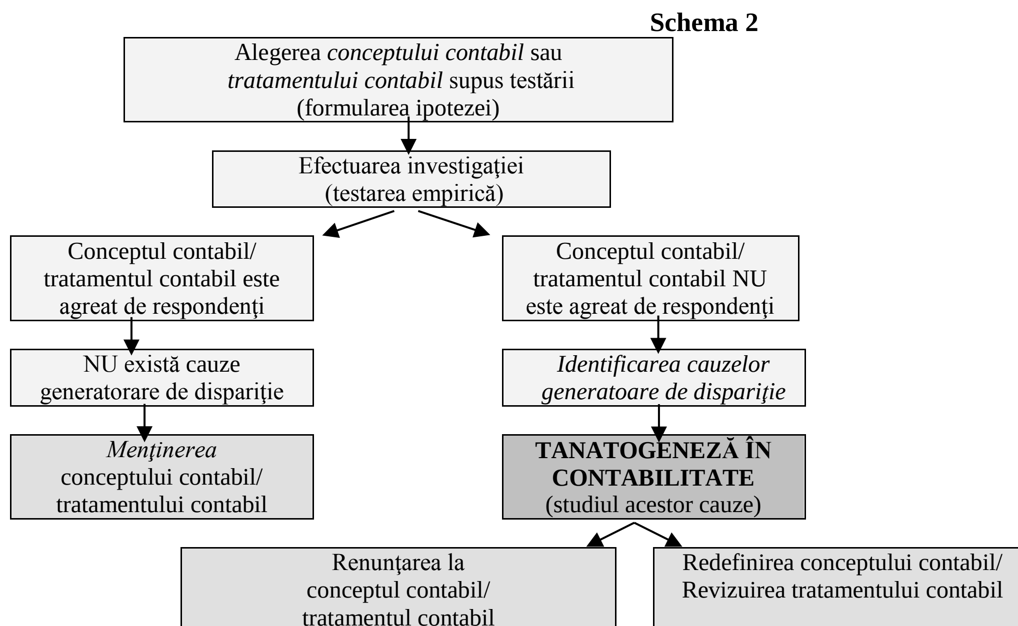
Relativ la „moartea” unui concept contabil, acest termen este utilizat în accepţiunea sa de dispariţie. Spre deosebire însă de dispariţia biologică, dispariţia folosirii unui concept contabil poate fi doar temporară[53].

În ceea ce priveşte *anticiparea schimbărilor la nivel conceptual sau tehnic*, considerăm că acest lucru este posibil prin utilizarea, de către Ministerul Finanţelor sau orice alt organism sau persoană abilitat(ă) în acest sens, de chestionare adresate preparatorilor de situaţii financiare în vederea depistării tendinţelor

[53] Un exemplu de astfel de „moarte clinică” (dispariţie temporară) poate fi considerată situaţia utilizării conceptului de „amortizare în funcţie de gradul de utilizare al capacităţii de producţie”. Acesta a acţionat asupra situaţiilor financiară până în anul 1996, nu a mai fost aplicat în anul 1997, dar a fost reluat în cazul întocmirii situaţiilor financiare elaborate în anul 1998, după care iarăşi a dispărut.

existente. Astfel, *dispariţia fizică a unui concept sau tratament contabil poate fi anticipată de dispariţia sa la nivelul dezirabilului*[54]. Pe baza comentariilor colaterale făcute (la rubrica de comentarii) sau în cadrul întrebărilor cu răspuns deschis se pot *identifica motivele (cauzele)* care au condus la această stare de fapt şi se va acţiona în consecinţă. Schematic, procesul ce include tanatogeneza unor concepte sau tratamente contabile poate fi reprezentat astfel :

**Schema 2**




Tanatogeneza unor concepte sau tratamente contabile este de natură a realiza un feed-back între dorinţele practicienilor şi decidentul în materie de reglementare contabilă. Astfel, aceasta poate reprezenta o modalitate de ameliorare a viitorului, pornind de la identificarea unor „probleme” ale prezentului.

[54] În cadrul capitolului al VI-lea *Există ereditate şi tanatogeneză în contabilitate?* sunt prezentate informaţii obţinute în urma unui studiu empiric, date de natură a oferi indicii despre părerea (dorinţa) universitarilor, practicienilor, respectiv studenţilor cu privire la păstrarea anumitor tratamente şi concepte contabile.

## 1.4. Aspecte generale privind metodologia de cercetare contabilă

Metodologia de cercetare utilizată în cadrul unei ştiinţe are legătură cu apartenenţa acesteia la familia ştiinţelor sociale sau la cea a ştiinţelor naturale. În domeniul ştiinţelor sociale este mai dificilă provocarea unor experimente, fapt pentru care „se şi foloseşte calificativul *experienţial*[55] pentru a distinge natura multor experimente sociale de aceea *experimentală* a multor experienţe din ştiinţele naturii” - S. Marcus (1988: 248). Potrivit lui Singer (1979), citat de S. Marcus (1988: 248-249), caracterul ştiinţific al unei cercetări din domeniul ştiinţelor sociale implică existenţa unor „condiţii care nu mai cer prezenţa obligatorie a unor experimente” şi „reţine observaţia, dar abandonează obligativitatea experimentului”.

În domeniul contabilităţii, sunt cunoscute mai multe tipuri de cercetare. O prezentare tridimensională a acestora este oferită de B. Colasse (1995: 43-45): *cercetare contabilă fundamentală, cercetare contabilă aplicată şi cercetare normativă*. Pe de altă parte, pornind de la premisa potrivit căreia contabilitatea este considerată ştiinţă, din punct de vedere epistemologic, în contabilitate există trei discursuri[56] care generează *trei direcţii de cercetare: normativă, pozitivă şi constructivă*. Potrivit cercetării întreprinse de D. Oldroyd (1999: 88), „direcţiile de cercetare din istoria contabilităţii nu sunt în dezacord cu tendinţele existente în teoria contabilităţii”. În acest sens punctăm câteva aspecte relative la direcţiile de cercetare enumerate anterior.

**Cercetarea contabilă fundamentală**

Cercetarea contabilă fundamentală vizează contabilitatea ca fenomen istoric, social şi organizaţional. Rolul acestei cercetări este de a căuta răspunsuri la întrebări de genul: cum apar şi evoluează conceptele contabile? Este adaptată cererii producţia de informaţii contabile? etc.

**Cercetarea contabilă aplicată**

Cercetarea contabilă aplicată are drept obiectiv perfecţionarea instrumentarului contabil. Relativ la acest tip de cercetare, B. Colasse (1995: 44) distinge trei categorii: lucrări de cercetare ce vizează integrarea în câmpul modelării contabile a fragmentelor realităţii organizaţionale care nu fac obiectul acesteia, lucrări de cercetare ce vizează să adapteze modelarea unor noi cerinţe, unor noi cercetători sau unor curente specifice şi lucrări de cercetare ce studiază posibilităţile de reînnoire a prelucrării contabile oferite de noile tehnologii şi în special de informatică.

[55] *Informaţia experienţială* se află la graniţa dintre informaţia nesecvenţială (spre exemplu, informaţia furnizată de operele de artă) şi informaţia empirică. Informaţiile secvenţiale sunt o categoria distinctă, de genul rezultatelor ştiinţifice. Distincţia secvenţial nesecvenţial are drept punct de plecare specializarea celor două emisfere cerebrale: emisfera stângă controlează cu precădere fenomenele de natură secvenţială (limbaj, logică), iar emisfera dreaptă controlează fenomenele de natură nesecvenţială (intuiţia, emoţiile) - S. Marcus (1988: 184).

[56] Pentru prima dată în literatura contabilă din România, cele trei discursuri epistemologice - normativismul, pozitivismul şi constructivismul - au fost prezentate de I. Ionaşcu (1997: 70-174). O paralelă între teoriile pozitive şi teoriile normative a fost realizată şi de A. Duţescu (2000: 59-70).

**Cercetarea contabilă de tip normativ**

Premisa acestui tip de cercetare o reprezintă procesul de normalizare contabilă care concură la apariţia şi verificarea de teorii şi ipoteze contabile. Referitor la teoriile normative, A. Duţescu (2000: 65) punctează câteva caracteristici, printre acestea fiind trecute în revistă şi următoarele limite ale acestora: sunt subiective şi nu au caracter ştiinţific deoarece nu dezvoltă ipoteze testabile. În plan metodologic, cercetarea contabilă de tip normativ cunoaşte trei modalităţi principale de manifestare: teoria reprezentată de planul contabil naţional, teoria reprezentată de principiile contabile general admise şi teoria reprezentată de cadrul conceptual al contabilităţii[57] - I. Ionaşcu (1997: 70-89). În aparenţă, cercetarea contabilă de tip normativ ar putea fi utilizată doar în sens constatativ în domeniul istoriei contabilităţii. Însă, într-un anumit context, acest tip de cercetare ar putea fi exploatat într-un sens mai extins. Dacă ne raliem opiniei exprimate de L. Goldberg (1974: 409), potrivit căreia, „într-un anumit sens, aceasta [istoria - n.a.] nu este prezent, ci doar trecut şi viitor” *putem utiliza cercetarea de tip normativ pentru a detecta, în timp util, conceptele şi tratamentele contabile pe cale de dispariţie şi influenţa istoria contabilităţii prin luarea unei decizii*[58] *cu privire la menţinerea, redefinirea sau renunţarea la acestea.*

**Cercetarea contabilă de tip pozitiv**

Conceptul ştiinţific de teorie pozitivă[59] în contabilitate, implică faptul că „obiectivul cercetării contabile este acela de a explica şi previziona practicile contabile (definite în sens larg)” – R. L. Watts şi J. L. Zimmerman (1986: 338). Potrivit acestei abordări, enunţurile teoretice din contabilitate sunt acceptate doar dacă au fost validate experimental, adică testate empiric, iar procesul de cunoaştere este unul circular şi cuprinde în esenţă următoarele etape[60]:

- Formularea ipotezelor;
- Proces de observare empirică;

[57] *Planul contabil naţional* reprezintă o doctrină sau o teorie care ghidează practica contabilă la nivelul unei naţiuni. Procesul de normalizare prin intermediu planului contabil naţional este unul de tip inductiv, ce are ca punct de plecare observarea practicilor şi identificarea nevoilor şi ca punct terminus elaborarea planului contabil naţional. Între aceste momente se interpune validarea normelor de către comunitatea ştiinţifică. *Teoria reprezentată de principiile contabile general admise* este cunoscută sub forma sintagmei US GAAP. GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) a apărut în SUA în anii '30, odată cu Marea Criză Economică. Prin GAAP se înţelegea nu doar principiile contabile ci şi practicile, metodele procedurile contabile. În anii '50 a devenit o teorie normativ-inductivă, iar în perioada actuală această sintagmă desemnează un ansamblu de norme care corespund unei practici contabile. *Cadrul general (conceptual) al contabilităţii* este un element original al gândirii contabile americane, iar FASB a fost primul organism de normalizare a contabilităţii care a propus în anii '70 elaborarea unui cadru teoretic al contabilităţii. Conform acestui organism, cadrul conceptual este asimilat unei metanorme (normă a normelor) şi este considerat o adevărată „constituţie” în domeniul contabilităţii. Normalizarea prin intermediul cadrului general este preponderent deductivă şi presupune următoarele etape: enunţarea postulatelor contabile, stabilirea postulatelor contabile şi elaborarea de norme contabile.

[58] Problemele de *strategie* şi *procesul decizional* în domeniul istoriei este analizat de S. Marcus (1988: 341-344), utilizând *teoria jocurilor de sumă nulă* (una dintre părţi câştigă dacă şi numai dacă cealaltă pierde).

[59] Sintagma teorie pozitivă o utilizăm, în sens larg, pentru cercetările de tip pozitiv. Deşi există riscul apariţiei unei confuzii între accepţiunea utilizată de noi şi teoria politico-contractuală dezvoltată de R.Watts şi J. Zimmerman, care este cunoscută şi sub numele de teoria pozitivă a contabilităţii, preferăm această variantă în locul celei de teorie pozitivistă, deoarece pozitivismul este un curent filosofic ce se bazează doar pe faptele verificate experimental şi nu o teorie.

[60] Prezentarea detaliată a metodologiei de cercetare de tip pozitiv, cu exemplificări practice, se regăseşte în literatura contabilă din România în cadrul următoarelor lucrări: L. Olimid (1998: 222-225), L. Malciu (1998: 115-123), A. Duţescu (2000: 137-168).

- Întocmirea de chestionare ce cuprind variabile dependente (ipotezele ce trebuiesc demonstrate) şi independente (referitoare la vârstă, studii, sex, etc.);
- Alegerea populaţiei supusă investigaţiei;
- Alegerea eşantionului reprezentativ;
- Prelucrarea informaţiilor.

- Rezultatele empirice invalidează ipoteza (teoria);
- Acceptarea sau reformularea ipotezei.

Referitor la aplicarea metodologiei contabile de tip pozitiv în domeniul istoriei contabilităţii, C. Napier (2001: 9) este de părere că istoricii nu o preferă, deoarece cercetătorii „sunt suspicioşi cu privire la cercetarea de tip pozitiv datorită tendinţei de a explica şi a face predicţii cu privire la comportamentele umane în condiţiile în care sunt cunoscuţi un număr limitat de factori”. Reversul medaliei este reprezentat de opinia reprezentanţilor şcolii realist-empirice care: „văd istoricii strângând întâi dovezile şi apoi întocmesc un bilanţ al trecutului pe baza acestor dovezi” - G. Previts et al. (1990(b): 145).

**Cercetarea contabilă de tip constructiv (interpretativ)**

Adepţii şcolii de cercetare constructiviste au, în general, vis-à-vis de cercetarea de tip istoric următoarea opinie: „istoricii preiau obiectivele sau evenimentele prezente şi explică existenţa acestora construind un bilanţ al trecutului” - Hurst (1981), citat de G. Previts et al. (1990(b): 145). În domeniul contabilităţii, obiectivul adepţilor constructivismului este acela de a prezenta „ceea ce ar putea să fie contabilitatea” - I. Ionaşcu (2003: 84). Din punct de vedere al metodologiei de cercetare, aceştia acceptă şi recurg atât la validarea unei ipoteze de către comunitatea ştiinţifică, ca în cazul cercetării contabile de tip normativ, cât şi la validarea empirică, utilizată şi susţinută de adepţii pozitivismului contabil.

Indiferent de curentul de cercetare luat în consideraţie, în perimetrul ştiinţific, sunt cunoscute două tipuri de cercetare[61]: calitativă şi cantitativă. În domeniul istoriei contabilităţii există însă opinii divergente cu privire la aplicabilitatea acestor tipuri de cercetare. Pe de o parte, R. Parker (1999), citat de C. Napier (2001: 10) susţine ideea potrivit căreia, în domeniul istoriei contabilităţii cercetătorii „sunt ferm înrădăcinaţi într-o metodologie de cercetare calitativă”. Pe de altă parte, G. Previts et al. (1990(b): 144-145) nu îşi declară apartenenţa la un anumit tip de cercetare istorică: „metodele de cercetare istorică existente includ deopotrivă abordări calitative şi cantitative”. În cadrul prezentei lucrări vom utiliza o cercetare de tip calitativ.

Restrângând aria de analiză doar la domeniul istoriei contabilităţii, cercetarea poate fi făcută pe două axe principale: fie *la nivelul unei ţări*, fie *studiind practicile contabile prin focalizarea asupra întreprinderii*

[61] În sens larg, *cercetarea calitativă* reprezintă „orice tip de cercetare ce generează constatări care nu sunt obţinute prin utilizarea de procedee statistice sau alte metode cantitative”- Strauss şi Corbin (1990: 17), citaţi în www.academon.com. O comparaţie între cele două tipuri de cercetări este prezentată pe www.academon.com, astfel: „acolo unde, cercetarea cantitativă urmăreşte determinarea cauzală, predicţia şi generalizarea constatărilor, cercetarea calitativă urmăreşte, în schimb, clarificarea, înţelegerea şi extrapolarea situaţiilor similare”. De asemenea, o prezentare comparativă între cele două tipuri de cercetare a fost făcută de A. Duţescu (2000: 150).

– A. Richardson şi L. MacDonald (2002: 69). Pentru România, sesizarea nevoii de cercetare istorică pornind de la studiul arhivelor întreprinderii a fost făcută de N. Feleagă (1996: 46-47). Pe aceeaşi linie, I. Ionaşcu şi D. Calu (2002: 14-15) prezintă trei direcţii, existente la nivel internaţional, care ar trebui urmate şi de cercetarea contabilă istorică din România: *istoria orală, studiul critic al literaturii contabile româneşti* (istoriografia) şi *cercetarea documentară* (a arhivelor întreprinderilor). Primele două metode sunt aplicate în cadrul istoriei contabilităţii la nivelul unei ţări, ultima fiind utilizată cu preponderenţă în cadrul unui domeniu particular al istoriei contabilităţii, *istoria contabilităţii întreprinderilor*.

Exploatarea uneia sau mai multora din direcţiile de cercetare prezentate anterior implică utilizarea unei *metode istorice de cercetare* care, potrivit opinilor exprimate de G. Previts et al. (1990(b): 144), este aleasă după principiul „problema determină metoda”. Într-o lucrare anterioară, aceeaşi cercetători - G. Previts et al. (1990(a): 14 -16) - prezintă o selecţie a metodelor de cercetare pe care un cercetător din domeniul istoriei le poate utiliza: *indexarea, filosofia istoriei, istoriografia, istoria economiei şi a afacerilor, cliometria, istoria contrafactuală, istoria socială (orală), explicaţiile şi analizele cauzale.* În cele ce urmează vom prezenta câteva din aceste metode de cercetare şi vom puncta metodele utilizate de noi în cadrul acestei cercetări.

**Indexarea**

Indexarea este o metodă care constă în întocmirea unei liste alfabetice sau pe probleme cuprinzând materiile, autorii sau cuvintele conţinute în ea, cu indicarea locului unde pot fi găsite. În domeniul istoriei contabilităţii, această metodă este folosită adesea de autori pentru a oferi informaţii cu privire la diverse aspecte. Spre exemplu, G. Previts et al. (1990(a): 15-16) oferă indexuri ale principalelor publicaţii din domeniul cercetării istoriei contabilităţii sau ale principalelor metode de cercetare istorică. În cadrul prezentei lucrări, această metodă a fost utilizată în vederea întocmirii Anexei 1 – *Lista periodicelor cu specific contabil apărute în România.*

**Istoriografia**

Istoriografia reprezintă ştiinţa auxiliară a istoriei, care se ocupă cu studiul operelor şi concepţiilor istorice. Sfera de cercetare a acesteia o reprezintă totalitatea scrierilor istorice dintr-o ţară sau dintr-o anumită perioadă. Goodman şi Kruger (1988), citaţi de G. Previts et al. (1990(b): 136) definesc istoriografia în contabilitate ca o metodă de cercetare ce „include ansamblul tehnicilor, teoriilor şi principiilor asociate cu cercetarea istorică. Este o modalitate de a identifica datele şi sursele, de a pune întrebări şi de a construi teorii pe baza dovezilor”.

**Cercetarea documentară (a arhivelor întreprinderilor)**

Acest tip de cercetare este utilizat în special în domeniul *istoriei contabilităţii întreprinderilor (*sau cel al *istoriei economiei şi a afacerilor)* şi presupune studiul situaţiilor financiare elaborate într-o anumită perioadă, de una sau mai multe întreprinderi reprezentative existente într-o ţară şi evidenţiază conturarea anumitor practici contabile. Colateral, cercetarea documentelor mai poate consemna şi „elaborarea

diferitelor <<proiecte>> sociale care ţin de domeniul contabilităţii (cum ar fi: constituirea profesiei contabile, structurarea învăţământului contabil românesc, etc.)" - I. Ionaşcu şi D. Calu (2002: 14).

**Cliometria**

Cliometria este „o metodă de cercetare istorică ce utilizează metode şi informaţii statistice" - COD (1977: 187). Termenul cliometrie este preluat din limba engleză (cliometrics) şi „provine din *Clio,* muza istoriei, şi *metric (*sau *measure*, a măsura)" - G. Previts et. al (1990(b):147). Această metodă de cercetare a fost popularizată de istoricii economişti, fiind considerată o metodă importantă de cercetare a „noii" istorii economice. Utilizarea unei astfel de metode implică aplicarea de metode econometrice şi cantitative[62] în cadrul cercetării istorice. Dintre acestea pot fi remarcate: analiza regresivă, programarea liniară, analiza input-output, simularea şi analiza factorială. Scopul utilizării acestor instrumente matematice îl reprezintă „încercarea de a reconstrui dimensiunea instituţiilor economice pornind de la datele primare ce au fost păstrate pentru a reinterpreta istoria economică accentuând permanent relaţiile existente între evaluare şi teorie" - G. Previts et. al (1990(b): 147). Astfel de metode sunt utilizate în prezent pe scară extinsă, atât în domeniul istoriei cât şi în domenii hibride, cum ar fi istoria contabilităţii. În cadrul prezentei lucrări, nu vom utiliza cliometria, ca metodologie de cercetare, ci vom face recurs doar la metode de cercetare de tip calitativ pe care le vom puncta pe parcursul prezentei lucrări.

**Istoria „contrafactuală"**

Cercetarea *„contrafactuală"* oferă istoricului „posibilitatea descoperirii consecinţelor schimbării unei variabile centrale a unui fapt istoric observat şi identificării consecinţelor sau importanţei situaţiilor corespunzătoare care nu au avut loc niciodată". G. Previts et al. (1990: 147). Acest tip de cercetare poate porni, spre exemplu, de la premise de genul: „cum ar fi acţionat FASB cu privire la fenomenul inflaţionist de la sfârşitul anilor '70, dacă Comisia de valori mobiliare nu ar fi emis seria celor 190 publicaţii contabile?" - G. Previts et al. (1990: 147). În opinia lui Fishlow (1974), citat de acelaşi autor „diferenţele observate la nivelul consecinţelor vizibile ajută istoricul să identifice rolul deţinut de un element istoric particular în cadrul rezultatului istoric observat".

**Istoria orală**

Istoria orală implică investigarea trecutului imediat, utilizând drept modalitate de documentare mărturia orală. Aceasta poate fi utilizată, spre exemplu, pentru a analiza evoluţia normalizării contabilităţii. Acest tip de investigaţie nu trebuie neglijat, deoarece este în măsură să ofere informaţii cu privire la anumite aspecte care nu au fost deloc surprinse sau nu au fost prezentate real (spre exemplu, distorsionarea unor informaţii în perioada comunistă). Un alt aspect ce trebuie luat în calcul este acela că istoricii doresc să

---

[62] La *Congresul internaţional de ştiinţe istorice* care s-a desfăşurat în anul 1980 la Bucureşti s-a hotărât înfiinţarea unei Comisii internaţionale pentru metodele cantitative în istorie. Acest moment poate fi considerat ca fiind un moment al recunoaşterii şi promovării metodelor de cercetare de tip cantitativ în domeniul istoriei, dat fiind şi faptul că, la congresul anterior, o propunere similară fusese respinsă.

explice „de ce au avut loc evenimentele aşa că aceştia apelează la teorii mai largi (istoricii ce sunt adepţi ai metodelor sociologice vor dori cu siguranţă să urmeze această cale)” - C. Napier (1999: 23).

Tipurile de investigare istorică prezentate anterior sunt diferite. Numitorul comun poate fi reprezentat de etapele necesare derulării unei cercetări istorice. În opinia lui G. Previts et al. (1990 (b):149), acestea sunt următoarele:

1. *Specificarea problemei/ipotezelor:* expunerea obiectivului cercetat;
2. *Identificarea şi colectarea datelor:* procedura urmată, tipul, scopul urmărit;
3. *Relaţiile contextuale:* culturale, sociale, tehnice, economice şi politice;
4. *Metodologia:* specificare, testare, aplicare şi validare;
5. *Evaluarea dovezilor:* primară şi secundară, durabilitatea în timp;
6. *Aprecierea relaţiilor de cauzalitate:* probabile, logice şi corelarea influenţelor multiple;
7. *Situaţia constatărilor:* specificarea acestora în termenii obiectivului cercetării, situaţia limitelor existente;
8. *Concluzii şi recomandări:* prezentarea contribuţiilor, implicaţiile pentru cercetare, politică şi/sau practică, sugestii pentru cercetările următoare.

În concluzie, cercetarea istorică implică adoptarea unei metodologii şi parcurgerea în cadrul acesteia a unor etape ce încep prin emiterea ipotezelor şi se încheie cu stabilirea concluziilor şi formularea de recomandări. Lucrarea noastră are la bază cercetarea istoriei contabilităţii la nivelul României, în general, fără a dezvolta aspectele legate de domeniul istoriei contabilităţii întreprinderilor. Din punct de vedere metodologic vom utiliza în mod preponderent *cercetarea istoriografică* şi *istoria orală*. În cadrul cercetării istoriografice vom prezenta argumente cu privire la existenţa eredităţii şi ipotezele formulate în cadrul acestei abordări a istoriei contabilităţii.

## 1.5. Premise ale cercetării istoriei contabilităţii din România: periodizare şi momente de discontinuitate

Conform cercetărilor actuale, *istoria literaturii contabile din România are ca punct de plecare anul 1837*, moment în care, în cadrul unei lucrări destinate în principal descrierii practicii comerciale, *Правiла Комерцiалъ*[63], sunt prezentate primele informaţii în legătură cu ceea ce reprezintă contabilitatea în partidă dublă.

Necesitatea unei clasificări a literaturii contabile (ce reflectă şi tendinţele existente în planul practicii contabile) este motivată de faptul că „a descrie ceva [spre exemplu, un domeniu – n.a.] presupune existenţa anterioară a unei clasificări a acestuia, aşa că descrierea nu reprezintă atât de mult un scop al clasificării, cât *o consecinţă directă a acesteia* [s.n.]” – A. Roberts (1995: 73/4). Criteriul luat în calcul este reprezentat de

[63] (i) Titlul lucrării a fost transcris utilizând, acolo unde din motive tehnice nu a fost posibil altfel, o adaptare a alfabetului chirilic uzitat în epocă la literele slavone actuale;
(ii) Alfabetul chirilic a fost utilizat în mod oficial pe teritoriul României până în anul 1860;
(iii) Pravila comerţială.

*mutaţiile existente în literatura şi practica din domeniul contabilităţii.* În cazul istoriei contabilităţii din România, momentele de discontinuitate pot fi privite din următoarele perspective: *mutaţiile produse în planul literaturii contabile,* respectiv *schimbări la nivelul practicii contabile, grefate pe schimbarea tipului de economie.* Dat fiind faptul că, *schimbarea tipului de economie a fost o consecinţă a schimbărilor existente în plan politic* (instaurarea regimului comunist şi prăbuşirea acestuia), *momentele de discontinuitate din planul practicii contabile au succedat celor din planul literaturii contabile*, datorită faptului că punerea în practică a unui nou sistem contabil necesită o anumită perioadă de timp. În consecinţă, evoluţia contabilităţii nu a fost liniară, fapt pentru care recurgem la:

- propunerea unei periodizări[64] aferente contabiliţii din România prin prisma mutaţiilor intervenite la nivelul literaturii contabile;
- identificarea momentelor de discontinuitate la nivelul practicii contabile.

**O periodizare a contabilităţii din România prin prisma mutaţiilor intervenite la nivelul literaturii contabile**

Momentele de discontinuitate în planul literaturii contabile sunt reprezentate de anii: 1837, 1908[65], 1949[66] şi 1990.

Dat fiind faptul că, din punct de vedere al literaturii contabile ce populariza partida dublă, anul 1837 reprezintă „punctul zero”, considerăm acest moment ca fiind primul punct de referinţă pentru trasarea limitelor unei periodizări în baza criteriului ales. Cercetarea lucrărilor disponibile în domeniul contabilităţii relevă că „obiectivul” scrierilor din această perioadă era cel al prezentării contabilităţii în partidă dublă, neexistând un „suport” (revistă economică) adecvat replicilor profesionale între membrii comunităţii ştiinţifice.

Anul 1908 a fost ales ca punct de referinţă în cadrul acestei periodizări datorită faptului că reprezintă momentul în care a apărut prima revistă de contabilitate[67] din România, şi anume Revista Generală de Comerţ şi Contabilitate. Deşi, din punct de vedere al practicii contabile, acest moment nu poate fi catalogat ca unul de discontinuitate, din punct de vedere al literaturii contabile, accentul cade diferit. Dacă până în acel moment se prezenta, în general, problema partidei duble şi a unor aspecte adiacente acesteia, ulterior

---

[64] Cu privire la literatura contabilă din România, au fost făcute până în prezent următoarele periodizări: Th. Ludu în RGCC (1935: 563), I. Mărculescu în EC (1962/6: 34), D. Rusu (1991: 50-57) şi I. Ionaşcu (1997: 175).

[65] Referitor la acest moment, Th. Ludu în RGCC (1935: 563) face următoarea apreciere „credem, că se poate vorbi de o literatură contabilă română din secolul al XIX-lea, începută prin traduceri ca Emanoil Ioan Nechifor (1837), adaptări şi personalizări, oprite în anul 1908, când cu apariţia la Bucureşti a Revistei Generale de Comerţ şi Contabilitate se hotărăşte a doua etapă, neterminată”.

[66] În fapt, este vorba de un interval de 2 ani (1948-1949). Alegerea anului 1949 a fost făcută datorită faptului că acesta răspunde cel mai bine criteriului luat în calcul de noi: *mutaţiile existente în literatura contabilă.* În acest sens remarcăm că în acest an a avut loc o segregare a problemelor abordate în periodicele vremii: în cazul scrierilor economice, începând cu BC nr. 3/1948 (apărut după naţionalizarea din 11 iunie 1948, care a schimbat „terenul” economic) apar primele articole impregnate de ideologia comunistă, situaţia devenind pregnantă în anul 1949: „anul 1949 aduce pentru contabili schimbări în modul de lucru şi care impune în primul rând o înţelegere cât mai completă a acestor transformări economice şi sociale”.

[67] În Anexa 1 - *Lista periodicelor cu specific contabil apărute în România* prezentăm principalele reviste de contabilitate apărute (după cunoaşterea noastră) de-a lungul timpului în România.

comunicarea profesională se dinamizează, apar „replici” profesionale în cadrul comunităţii ştiinţifice, iar paleta problemelor abordate se diversifică, fiind creat un *efect de sinergie*[68].

Anul 1949 reprezintă un moment de fractură în istoria contabilităţii din România, atât prin prisma literaturii contabile, cât şi prin cea a practicii contabile. Începând cu anul 1947, prin Deciziunea ministerială nr. 5056 publicată în M.O. 252/31 octombrie 1947 s-a instituit un Consiliu permanent pentru normarea contabilităţii întreprinderilor[69] care avea drept obiectiv implicit convergenţa contabilităţii cu realitatea din plan economic, sau în altă ordine de idei, alinierea contabilităţii la situaţia din U.R.S.S. Dispariţia Corpului Contabililor în anul 1951 a adâncit, dacă mai era nevoie, această lipsă de comunicare. Cenzura impusă de transformările existente în plan politic, economic şi social, dublată de epurarea din învăţământul superior[70] a profesorului Ion Evian, un membru marcant al comunităţii ştiinţifice din domeniul contabilităţii, a condus la stingerea polemicilor existente. Transformările anterior amintite au condus şi la adoptarea unui nou sistem contabil în mai mulţi paşi, dintre care amintim doi ani ce îi considerăm semnificativi: anul 1949, moment în care a fost pus pentru prima dată în aplicare „noul plan de conturi obligatoriu în întreprinderile socialiste”- BC (1949/1: 11) şi anul 1951, moment în care „planurile de conturi au fost revizuite, introducându-se modificări importante de structură, modificări care să ducă şi evidenţa contabilă în RPR la stadiul înaintat la care s-a ajuns în URSS” – BC (1951/1: 6). În consecinţă, începând cu anii 1948-1949 asistăm la începutul unei perioade de *ermetizare*[71] *a contabilităţi din România.*

Anul 1990 reprezintă primul an de libertate în plan economic, social, politic şi cultural în România. Consecinţă directă a acestei stări de fapt, în mod indirect, şi în domeniul contabilităţii începe o perioadă a

---

68 Revista Generală de Comerţ şi Contabilitate găzduia în paginile ei diverse „provocări” intelectuale. Existau concursuri cu premii pentru cercetarea teoretică sau rezolvarea practică, după caz, a unor probleme date, chestionare adresate cititorilor, urmând ca acele răspunsuri care îndeplineau sufragiile colegiului de redacţie să fie publicate, precum şi răspunsuri la întrebări generate de anumite nelămuriri legislative, fapte de natură a stimula cercetarea şi a crea un plus de cunoaştere.

69 În anul 1941 a mai fost constituită o comisie în cadrul Ministerului Coordonării ca avea drept obiectiv normalizarea contabilităţii din România. Lucrările acestei comisii au rămas fără o concretizare practică, datorită contextului istoric.

70 Într-o discuţie pe marginea acestui subiect cu domnul Nicolae Alexandru Evian, fiul profesorului Ion N. Evian, am aflat mai multe informaţii bibliografice pe care le expunem succint în cele ce urmează. Profesorul Ion N. Evian s-a născut în anul 1890 la Bucureşti. A absolvit Liceul Gh. Lazăr, după care, în perioada 1909-1914 a urmat studii superioare la Leipzig, unde a fost elev a lui Nicklisch şi şi-a susţinut teza de doctorat cu tema „Situaţia vamală în România şi posibilităţile reformei acesteia”. Începând cu anul 1921 a funcţionat ca profesor agregat la Academia Comercială din Cluj, unde, începând cu anul 1926 a devenit titular. Între anii 1941-1943 a fost profesor la Braşov, iar între anii 1943-1948 a fost profesor la Academia de Înalte Studii Comerciale din Bucureşti. În plus, a lucrat în Ministerul Comerţului Exterior, a fost Decan al Corpului Contabililor şi rector al Universităţii Populare din Vălenii de Munte. Împreună cu I. Maniu şi P. Groza a făcut parte din consiliul diligent. De asemenea, I. N. Evian a participat la semnarea Acordurilor comerciale şi a primit distincţiile *Vulturul german* şi *Orange-Nassau*. În anul 1948 a fost epurat din învăţământ de către regimul comunist şi arestat ca urmare a declaraţiei unui vecin din care reieşea că deţinea arme şi material anticomunist. A stat o lună la *Dealul Spirii*, iar la proces a fost achitat. După acest incident, activitatea profesorală a încetat, iar în anul 1952 a fost numit director la *23 August*. Opt ani mai târziu, în anul 1960 a fost iarăşi arestat, sub acuzaţia că în anii 1947-1948 ar fi cumpărat şi vândut monezi de aur, fiind reţinut o săptămână şi apoi eliberat. În anul 1961 s-a stins din viaţă, în urma unui cancer pulmonar. Aceste informaţii le-am considerat necesare, deoarece, probabil datorită conjuncturii politice, în lucrarea *Istoria contabilităţii* - C. G. Demetrescu (1972: 297 -329) sunt prezentate doar câteva date privind lucrările elaborate, fără a fi realizat, în mod similar altor autori marcanţi ai vremii, şi un „portret” al profesorului Ion. N. Evian.

71 Termenul *ermetizare*, folosit în acest context, nu are legătură cu *ermetismul* manifestat în plan literar. Utilzarea sa are rolul de a reflecta situaţia de „închidere” a contabilităţii din punct de vedere al dialogului comunităţii ştiinţifice cu exteriorul, respectiv circumscrierea acesteia sferei de influenţă sovietică şi economiei socialiste.

transformărilor. În spiritul direcţiei deschise în anul 1984 de studiul[72] întreprins de membrii Institutului de Finanţe, Monedă şi Preţuri în colaborare cu profesorul Mihai Ristea, începând cu anul 1990 sunt demarate preparativele unei reforme a contabilităţii, reformă concretizată în apariţia Legii contabilităţii nr. 82/1991. În cadrul acestui proces, punctul de plecare l-a constituit sistemul contabil francez[73], în realizarea reformei contabile un merit deosebit avându-l universitarii români. În acest sens „se remarcă activitatea unor profesori ai Catedrei de Contabilitate de la Academia de Studii Economice Bucureşti, mai ales a profesorului Mihai Ristea, considerat specialistul cel mai proeminent al contabilităţii româneşti din ultima perioadă" – N. Feleagă. şi I. Ionaşcu (1993: 8). Această activitate a fost dublată de propunerile de îmbunătăţire a sistemului contabil din România, propuneri semnalate în paginile mai multor cărţi, îndeosebi în cele ale lucrărilor *Contabilitate financiară*, elaborată de N. Feleagă şi I. Ionaşcu (1993), respectiv *Noul sistem contabil al agenţilor economici,* elaborată de M. Ristea (1994). Reforma contabilă iniţiată la începutul anilor 1990 a fost continuată ulterior, prin Programul de dezvoltare a sistemului contabil din România[74], demarat în anul 1997. Pe baza acestor aserţiuni, perioadele conturate de noi, sunt următoarele:

- *etapa popularizării partidei duble (1837 - 1907);*
- *etapa dezbaterilor profesionale şi ştiinţifice sau a „efectului de sinergie" (1908 – 1948);*
- *etapa ermetizării contabilităţii* (1949 – 1989);
- *etapa deschiderii contabilităţii spre realitatea internaţională* (1990 – prezent).

**Identificarea momentelor de discontinuitate la nivelul practicii contabile**

Conform *abordării genetice* propuse de noi, existenţa influenţelor interne şi internaţionale asupra unui sistem contabil este logică, fără a necesita în mod specific o argumentare istoriografică. *Problema intervine în special în perioadele de discontinuitate*, în cadrul cărora „o abordare istorică este, în mod particular, importantă" – A. Richardson şi L. MacDonald (2002: 67). Acesta este motivul pentru care vom utiliza abordarea genetică în analiza a două momente de discontinuitate în plan economic, identificate de noi astfel: *„elaborarea" unui sistem de contabilitate adecvat unei economii socialiste (1949),* respectiv *renunţarea la sistemul de contabilitate de tip sovietic (1990) urmată de introducerea unui nou sistem contabil armonizat în mod implicit cu directivele contabile europene (1994), sistem ce a avut ca punct de plecare experienţa franceză în domeniu.* Iniţierea şi aplicarea programului de dezvoltare a contabilităţii din România nu îl considerăm a fi un moment de discontinuitate, deoarece schimbarea contabilă nu este grefată pe schimbarea tipului de economie.

[72] Această lucrare constă într-o prezentare a sistemului contabil francez, dublată de propuneri şi comentarii vis-a-vis de modernizarea contabilităţii din România. Consultarea acestui material a fost posibilă prin amabilitatea domnului profesor Mihai Ristea.
[73] Ministerul Finanţelor a beneficiat de un material elaborat de Ordinul Experţilor Contabili din Franţa, *Sistemul contabil al întreprinderii*, vol. I şi II, în cadrul căruia „partea practică a fost realizată de domnul Eric Delesalle, profesor de economie şi gestiune, expert contabil şi domnul Gilbert Gelard, directorul studiilor tehnice în cadrul Consiliului superior al Ordinului experţilor contabili".
[74] Finanţat de *Know How Fund for Romania* şi elaborat în colaborare cu *The Institute of Chartered Accountants of Scotland.*

## 1.6. Ipoteze de cercetare

„A cerceta înseamnă a răspunde la o întrebare sau a căuta un răspuns. Nu înseamnă doar a studia. Studiul reprezintă o etapă preliminară şi indispensabilă cercetării, dar nu mai mult decât atât. Acesta este punctul esenţial al cercetării – problema sau întrebarea că teza arată, îmbogăţeşte şi încearcă să o rezolve sau să răspundă – că aceasta constituie punctul central a ceea ce este de făcut şi dacă motivul exisă, în cele din urmă va exista şi întregul"- G. Watson (1987). Deci, orice cercetare ce se doreşte ştiinţifică ar trebui să aibă un scop. Scopul acestei cercetări este, pe de o parte, acela de a prezenta trecutul contabil din România de o manieră interpretativă, iar pe de altă parte de a oferi o alternativă în ameliorarea teoriei şi practicii contabile viitoare. Pentru partea de *istorie a contabilităţii* am formulat trei ipoteze: I1, I2 şi I4, iar pentru partea de *dezvoltare a contabilităţii,* am formulat ipoteza I3.

Ipotezele de cercetare I1 şi I2 sunt în legătură cu abordarea genetică a istoriei contabilităţii în momente de discontinuitate, ipoteza I3 vizează posibilitatea detectării unor „probleme" în funcţionarea angrenajului teoretico-practic din domeniul contabilităţii, iar ipoteza I4 are drept punct de plecare o situaţie des întâlnită în plan literar: „cartea de sertar".

**Ereditate în contabilitate sau abordarea genetică a istoriei contabilităţii în momente de discontinuitate**

În cadrul subcapitolului precedent am identificat două momente de discontinuitate în plan economic, cu consecinţe inerente şi în plan contabil: anii 1948-1949 şi anul 1990. În acest sens am formulat următoarele ipoteze:

**I1:** *Sistemul contabil aplicat în România începând cu anul 1949 reflectă, într-o anumită măsură, caracteristici autohtone existente în perioada anterioară;*

**I2:** *Sistemul contabil aplicat în România începând cu anul 1994 este situat pe rezultanta dintre prezentul internaţional (sistemul contabil francez) şi trecutul naţional (anumite caracteristici existente în sistemul contabil de tip socialist).*

**Tanatogeneza contabilă – „ghid" de rafinare conceptuală şi ameliorare a practicii contabile**

Tanatogeneza unor concepte şi practici contabile poate fi aplicată în două momente: *anterior dispariţiei acestora* şi *post factum.* Dat fiind faptul că, în general, este de preferat anticiparea unei dispariţii şi acţionarea în consecinţă (renunţarea la conceptul/tratamentul contabil, menţinerea sau redefinirea/revizuirea acestuia), ipoteza formulată de noi în vederea argumentării utilităţii studiului tanatogenezei în contabilitate este următoarea:

**I3:** *Dispariţia fizică a unui concept/tratament contabil este precedată de dispariţia sa la nivelul dezirabilului.*

**O modalitate de investigare „atipică” – istoria orală**

După cum am precizat anterior, cea de a patra ipoteză formulată de noi are ca punct de plecare o anumită stare de fapt existentă în perioada 1949-1989 la nivelul literaturii, în general: „literatura de sertar”. Transpusă în perimetrul literaturii contabile din România, ipoteza formulată este următoarea:

**I4:** *În perioada socialistă au existat cercetări pe linia „occidentalizării" normalizării contabile care, datorită contextului istoric, au devenit literatură de sertar.*

În vederea demonstrării ipotezelor I1 şi I2 folosim pe parcursul acestei lucrări *cercetarea istoriografică*. Pentru demonstrarea ipotezei I3, utilizăm *rezultatele unui studiu empiric anterior (1998) corelate cu eventualele modificări ulterioare*, iar pentru demonstrarea ipotezei I4, recurgem la *mărturia orală*.

# CAPITOLUL al II-lea

## MOMENTE ÎN EVOLUŢIA CONTABILITĂŢII DE LA ORIGINI PÂNĂ ÎN ANUL 1908

### 2.3. De la aspecte marcante în apariţia şi evoluţia contabilităţii la nivel internaţional…

Când a apărut contabilitatea? Poate că odată cu apariţia omului pe pământ sau poate ulterior. Totul depinde de sfera în cadrul căreia ne circumscriem. Cert este faptul că, în timp, a cunoscut diverse forme, cea mai performantă dintre ele fiind contabilitatea în partidă dublă, sistem utilizat şi în prezent la scară internaţională.

Conform unor surse documentare - G. Ifrah (1981), citat de B. Collase (1995: 30) - primele însemnări contabile[75] au fost făcute cu 20.000 - 30.000 ani î.Cr. sub forma unor crestături pe oase de animale. Potrivit datelor prezentate în cadrul unui site internet ce vizează aspecte ale istoriei contabilităţii - www.acct.tamu.edu, primele „înregistrări” contabile au fost făcute în anul 7.500 î.Cr. prin utilizarea semnelor[76]. De la această formă incipientă de contabilizare, în timp s-a ajuns la tehnici tot mai perfecţionate. Un moment de „revoluţie” în istoria contabilităţii îl reprezintă publicarea de către Luca Paciolo (Pacioli) a unui tratat de contabilitate în partidă dublă, inclus într-o lucrare mai amplă de matematică numită *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalità*. Prin această lucrare este popularizată contabilitatea în partidă dublă. Dată fiind semnificaţia majoră a acestui moment, vom delimita două perioade de studiu a contabilităţii, la nivel internaţional, până în secolul al XX-lea: perioada contabilă premergătoare partidei duble şi perioada utilizării partidei duble. Pentru această periodizare, *criteriul de departajare utilizat este tehnica de contabilizare folosită*. Periodizarea utilizată în istorie (antichitate, evul mediu, perioada modernă), este utilizată doar în subsidiar.

#### 2.3.1. Scurt istoric al contabilităţii premergătoare partidei duble

Analiza perioadei premergătoare apariţiei contabilităţii în partidă dublă implică prezentarea unor aspecte ce au legătură cu procesul de apariţie şi dezvoltare a contabilităţii. Astfel, vom trece în revistă fenomenele sociale, politice şi economice care au constituit factori favorizanţi ai apariţiei contabilităţii în partidă dublă. Dat fiind faptul că, în perioada respectivă, sursele documentare erau comune celor două ştiinţe - contabilitatea şi istoria - vom creiona în mod distinct aspectele semnificative din punct de vedere al „stimulării” contabilităţii existente în cele două perioade istorice: antichitatea şi evul mediu.

---

[75] Perioada primelor însemnări contabile atestate arheologic, cuprinsă între circa 10.000 î. Cr. şi circa 3.000 î. Cr. este numită de I. Ionaşcu (2003: 13) *protocontabilitate*.

[76] Spre exemplu, două cercuri puteau semnifica două perechi de vite, iar 12 semne ovale puteau reprezenta o duzină de unităţi în care era măsurat grâul.

**Antichitatea**[77]

***Premise economice şi istorice***

Cercetările istoriografice relevă că în această perioadă au existat însemnări contabile, prezentate sub formă primitivă, îndeosebi la vechile popoare cu o civilizaţie şi o economie înaintată (babilonieni, egipteni, etc.). Linia comună urmată de însemnările descoperite, perioada din care acestea datează, precum şi elementele de noutate adăugate de fiecare civilizaţie oferă indicii cu privire la modul de transmitere a practicilor contabile între principalele civilizaţii existente în această perioadă. Iniţial, însemnările contabile erau reprezentate de semne geometrice. Apariţia elementelor de progres în viaţa oamenilor au generat în mod inerent o evoluţie şi în plan contabil. În acest sens, C. G. Demetrescu (1947: 5) afirma următoarele: „apariţia schimbului, a monetei, a literelor, a cifrelor, a materialului necesar scrisului, etc., au fost factorii cărora li se datorează existenţa primelor însemnări contabile". Două momente importante sunt reprezentate de anul 3200 î.Cr., moment în care istoria consemnează apariţia scrisului şi anul 3000 î.Cr., dată ce constituie momentul apariţiei bronzului, numărării şi papirusului - www.acct.tamu.edu. Codul lui Hammurabi (circa 2200-1800 î.Cr.) reprezintă unul din primele coduri de legi, în care sunt stabilite unităţile de măsură, tranzacţiile şi contractele comerciale şi sunt stipulate pedepse penale. Plăţile erau stabilite luând drept etalon cantităţi fixe de argint sau grâne. Tot în această perioadă, metalul a devenit etalon de schimb în Orientul Mijlociu. Secolele al VII-lea î.Cr. şi al V-lea î.Cr. au avut o semnificaţie aparte în evoluţia contabilităţii prin prisma faptului că în Lidia a fost inventată moneda ca instrument de schimb, iar în Grecia a fost creată prima bancă - www.acct.tamu.edu.

***Caracteristici ale contabilităţii***

Elementele de progres prezentate anterior au făcut posibilă păstrarea de izvoare scrise cum sunt: conturi, calcule, chitanţe, corespondenţă, registre, inventare, statute ale oraşelor şi corporaţiilor comerciale, legislaţie, etc. O importanţă deosebită o deţinea „ţinerea regulată a registrelor de contabilitate", care, dacă erau ţinute la zi, puteau servi drept probă în justiţie - C. G. Demetrescu (1972: 14-15).

Totuşi, au existat perioade de stagnare din punct de vedere al evoluţiei contabile. Pe această linie, C. G. Demetrescu (1972: 15) apreciază că „din compararea conturilor din arhiva lui Zenon, creată în secolul al III- lea î.e.n., cu acelea aflate în arhiva lui Heroninus din secolul al III-lea e.n., nu se observă, în cele şase secole care le despart, un progres în tehnica contabilă." Dacă, din punct de vedere tehnic, în contabilitate nu au existat schimbări marcante, poate fi remarcat însă faptul că s-au conturat unele ramuri ale contabilităţii, funcţie de dezvoltarea domeniului respectiv. Astfel, din această perioadă există informaţii din domeniul contabilităţii publice (rolul statului), contabilităţii agricole şi contabilităţii bancare. Existenţa contabilităţii, mai ales în sectorul public, a atras după sine şi apariţia controlului asupra averii publice şi implicit a organelor care să îl exercite. Însă, potrivit lui Sombart, citat de Şt. Dumitrescu (1947: 106), istoria

[77] Cei mai mulţi analişti din domeniul istoriei consideră că perioada antichităţii se întinde până în anul 500, dată care este considerată ca fiind „primul secol al Evului Mediu european" - J. Barber (1993: 11).

contabilităţii „ar trebui să înceapă cu cuvintele <<la început a fost *contul* (ratio)>> completată cu ideea că <<din cont s-a născut contabilitatea>>". În acest sens, M. Capron (1994: 24) remarcă faptul că, în această perioadă, la romani apare ideea „de a face două coloane în registrele de casă, în scopul separării încasărilor şi a plăţilor, intitulându-le *acceptum* (credit) şi *expensum* (debit)", fără a se putea însă ridica problema existenţei unei contabilităţi în partidă dublă.

Progresele făcute în această perioadă nu au fost similare în cadrul tuturor civilizaţiilor din antichitate. Pentru oferirea unei imagini mai clare asupra dezvoltării contabilităţii în această perioadă, pornind de la constatările lui M. I. Mihăilescu (1926: 5-25), C. G. Demetrescu (1940: 13-49), C. G. Demetrescu (1972: 13-51), D. Rusu şi Şt. Cuciureanu (1981: 11-32), M. Capron (1994: 21-24), N. Feleagă (1996: 15-21) şi www.tutorware.net încercăm o redare succintă a particularităţilor contabile existente la nivelul principalelor civilizaţii din antichitate:

**Tabelul 2**

| **Civilizaţii** | **Particularităţi ale contabilităţii** |
|---|---|
| **Asiro-caldeeni** | • Primele însemnări contabile în codul regelui Hammurabi;<br>• Utilizau documente justificative şi cunoşteau noţiunile de activ şi de pasiv;<br>• Au avut cea mai veche legislaţie;<br>• Impozitele se contabilizau şi se plăteau în natură;<br>• Utilizau un instrument comercial, un fel de obligaţiune sau cec;<br>• Exista idea de cont analitic. |
| **Chinezi** | • Înregistrările contabile se făceau iniţial numai cantitativ;<br>• Plata lucrătorilor şi a impozitelor se făcea în natură;<br>• În secolul al -IX- lea î.Cr. a fost introdusă moneda fiduciară;<br>• Între persoanele fizice, contabilitatea se reducea la evidenţa raporturilor de creanţe şi datorii, utilizând procedeul răbojului[78];<br>• Exista biletul la ordin;<br>• A fost înfiinţată o bancă a guvernului;<br>• Era folosit un *registru de conturi,* care avea funcţii diferite (*registru de casă, registru pentru valori* şi *registru pentru corespondenţă).* |
| **Egipteni** | • Contabilitatea se preda în toate şcolile;<br>• Se întocmea balanţă de verificare lunară;<br>• Exista un sistem elaborat de verificare internă;<br>• Controlul se făcea prin sondaj, prin ordin dat de ministrul de finanţe;<br>• Ţinerea contabilităţii se practica în două forme: una complicată ce era prezentată superiorilor pentru păstrarea monopolului funcţiei, alta mai simplă, pentru informarea personală;<br>• Dualitatea economie naturală – economie bănească era reflectată şi la nivelul conturilor, unde exista distincţie între conturile deschise pentru operaţii în natură şi conturile ce reflectau operaţiunile băneşti;<br>• Ştiau să utilizeze „jocul" de înregistrări contabile fictive pentru a corecta anumite situaţii;<br>• Primirile de bani şi cheltuielile erau grupate în „bilanţuri""periodice şi în conturi sintetice, semestriale sau anuale, pe categorii de încasări şi cheltuieli. |
| **Evrei** | • Exista o întocmire regulată a inventarelor;<br>• Dispuneau de o contabilitate ţinută cu regularitate;<br>• Nu se percepea dobândă[79]. |
| **Fenicieni** | • Dispun de o contabilitate mai perfecţionată decât celelalte popoare;<br>• Evidenţiau partizile debitoare şi creditoare ale cultivatorilor agricoli care depindeau de ei, în calitatea lor de mandatari ai proprietarilor plecaţi pentru afaceri în alte ţări. |

[78] Procedeul răbojului consta în utilizarea crestăturilor făcute pe o bucată de lemn, din care o parte rămînea la creditor, cealaltă la debitor.

79 „Dacă fratele tău sărăceşte şi se vinde străinului ... să aibă dreptul de răscumpărare. Să facă socoteala cu cel ce l-a cumpărat din anul când s-a vândut până în anul de veselie (fiecare al cincizecilea an de la intrarea israeliţilor în Palestina, an în care se anulau datoriile) şi preţul plătit va atârna de numărul anilor care vor fi preţuiţi ca ai unui om tocmit cu plată" - Leviticul, cap. 25. Se observă absenţa factorului de actualizare, întrucât perceperea de dobândă nu era admisă între evrei - Deuteronom (23: 19).

| Civilizaţii | Particularităţi ale contabilităţii |
|---|---|
| **Greci** | • Profesia contabilă era divizată în contabili particulari (logografi), contabili publici (logoteti), revizori contabili (eutemişti) şi controlori ai gestiunilor publice (logişti);<br>• Registrele contabile cuprindeau: efemeridele (jurnalul actual) şi cartea mare, la care se adăugau registrul de casă şi registrul inventar;<br>• Au introdus operaţiile de virament bancar, cu înregistrarea concomitentă în debitul contului care ţine evidenţa sumelor datorate de debitor şi în creditul beneficiarului sumei respective;<br>• În secolul al V-lea î. Cr. existau „contabilii publici” care permiteau cetăţenilor să aibă un control şi o autoritate reală asupra banilor publici;<br>• Grecii şi romanii au avut primele Curţi de Conturi. |
| **Indieni** | • Exista idea de credit, dar împrumuturile erau practicate la scară redusă;<br>• Sistemul fiscal avea la bază principiul egalităţii sarcinilor şi repartizarea lor în cote mici, plătibile oricând în timpul anului;<br>• Contabilitatea exista atât la nivel public, cât şi privat;<br>• Plăţile se făceau în natură. |
| **Perşi** | • Au atins stadiul cel mai avansat în ce priveşte organizarea administrativă şi financiară;<br>• Impozitele (tributurile erau percepute în natură). |
| **Romani** | • Exista o terminologie contabilă[80] bine definită;<br>• În organizarea contabilităţii publice era cuprins şi controlul manipulării banului public;<br>• Darea de seamă era obligatorie pentru toţi administratorii publici;<br>• „Breviarum” avea forma, funcţia şi conţinutul unui bilanţ preventiv al patrimoniului public, fiind asemănător celui întocmit în acea perioadă de administraţiile private;<br>• Contabilitate „domestică” la nivelul latifundiilor mari nu era obligatorie, dar exista;<br>• Exista o idee precisă cu privire la cronologia lucrărilor contabile;<br>• Romanii şi grecii au avut primele Curţi de Conturi;<br>• Au făcut în registrul de casă două coloane în scopul separării încasărilor şi a plăţilor. |
| **Sumerieni** | • Ştiau să rezolve probleme de dobânzi compuse;<br>• Dispuneau de „fişe contabile” în care cifrele şi textul erau amestecate;<br>• Verificarea se făcea printr-un sistem de puncte şi liniuţe. |

## Evul mediu[81]

### *Premise economice şi istorice*

Dezvoltarea comerţului şi a producţiei locale meşteşugăreşti a contribuit la prosperitatea burgheziei italiene, ceea ce a condus la apariţia băncilor şi la răspândirea zarafilor italieni în toată Europa. În Europa Occidentală, perioada cuprinsă între secolele al XI-lea şi al XV-lea este apreciată ca o perioadă de înflorire, caracterizată prin apariţia şi dezvoltarea oraşului, considerat ca o categorie economică. Pe această linie, D. Rusu şi Şt. Cuciureanu (1981: 23) prezintă următoarele: „oraşul italian se dezvoltă începând cu secolele VIII-IX, astfel că în secolele XII-XIII prezenta un mare avans faţă de restul Europei occidentale”. Perfecţionarea fabricării hârtiei, care este realizată în această perioadă constituie şi ea o premisă a dezvoltării. Un alt element istoric, cu semnificaţie în planul perfecţionării tehnicii contabile, îl reprezintă apariţia în anul 1202 a lucrării matematicianului Leonardo Fibonacci, *Liber abaci* (Manual de aritmetică), primul manual de calcule şi practici comerciale din lume, în care sunt introduse literele arabe (indiene) în locul celor romane.

[80] O prezentare a acestei terminologii este făcută de C. G. Demetrescu (1972: 41-51).

[81] Evul Mediu este considerat de istorici ca fiind perioada dintre anii 500 şi 1500. În mod convenţional, anul 1500 „marchează sfârşitul Evului Mediu şi începutul epocii moderne în istoria europeană” - J. Barber (1993: 11).

***Caracteristici ale contabilităţii***

Pe acest fundal al dezvoltării economice şi istorice, contabilitatea a urmat acelaşi trend. Istoricii din domeniul contabilităţii au constatat că în această perioadă începe sistematizarea însemnărilor, se conturează o tehnică contabilă şi se încearcă chiar elaborarea unor teorii. Astfel, „în multe oraşe italiene s-a folosit, încă din secolul al XIII-lea, *contabilitatea în partidă simplă,* iar în altele chiar *contabilitatea în partidă dublă*" - C. G. Demetrescu (1972: 12). Înaintea generalizării partidei duble, au existat însă alte forme de practicare a contabilităţii: *contabilitatea memorială, contabilitatea factorială, contabilitatea în partidă simplă, contabilitata mixtă şi contabilitatea în partidă dublă* - Gh. Enache (1977: 241-242).

*Contabilitatea memorială* a fost practicată în Italia în secolul al XIII - lea şi o perioadă destul de îndelungată în Germania. Denumirea de contabilitate memorială provine de la registrul în care se consemnau evenimentele contabile, registru numit Memorial. Nu se făcea distincţie între tranzacţiile ce aveau legătură cu activitatea întreprinderii şi cele ce afectau averea personală a patronilor. Cu privire la acest tip contabilitate, Gh. Enache (1977: 241) consideră contabilitatea memorială ca fiind „primul sistem de contabilitate", iar C. G. Demetrescu (1972: 64) apreciază că: „cea mai veche contabilitate memorială a fost ţinută în Florenţa, încă din anul 1211".

*Contabilitatea factorială* a fost practicată în Germania, la un moment dat existând concomitent cu contabilitatea memorială. Acest tip de contabilitate este caracterizată de Gh. Enache (1977: 241) ca fiind o contabilitate care se limita la „înregistrarea şi urmărirea operaţiilor intervenite între unitatea de bază şi sucursale (agenţii, factorii), situate în alte oraşe". Pe de altă parte C.G. Demetrescu (1972: 94) este de părere că: „aşa zisa contabilitate factorială, ... nu putea fi socotită nici contabilitate simplă, nici contabilitate în partidă dublă". Ca şi în cazul contabilităţii memoriale, contabilitatea factorială era insuficientă pentru reflectarea tuturor tipurilor de tranzacţii comerciale, fapt ce a dus la apariţia sistemului de contabilitate în partidă simplă.

*Contabilitatea în partidă simplă* a fost practicată iniţial în Italia, apoi în principalele ţări din Europa Occidentală în secolele al XIII-lea şi al XIV-lea. Spre deosebire de formele precedente, acest sistem a continuat să existe şi după apariţia contabilităţii în partidă dublă, fiind utilizat şi în prezent în cadrul unor entităţi economice pentru care legislaţia nu prevede practicarea sistemului contabil în partidă dublă. Potrivit acestui sistem sunt reflectate în contabilitate doar raporturile dintre întreprindere şi terţi. Principiul existent la baza acestui sistem este acela al înregistrării simple, potrivit căruia, primirea unei valori se înregistrează în debitul contului deschis persoanei ce primeşte, iar restituirea valorii în creditul aceluiaşi cont. Totuşi, acest sistem de contabilizare era incomplet. În acest sens, Gh. Enache (1977: 241) trasează limitele acestuia: „nu cuprinde procesele economice în întregul lor… şi nu poate servi ca bază pentru stabilirea rezultatelor financiare obţinute de întreprinderi din activitatea sa". În consecinţă, pentru a putea fi reprezentate cu fidelitate transformările existente în cadrul unei întreprinderi, a fost necesară crearea unui sistem mai complex şi complet de contabilizare, sistemul contabil în partidă dublă. Până la apariţia acestuia a mai existat însă o „treaptă", contabilitatea mixtă.

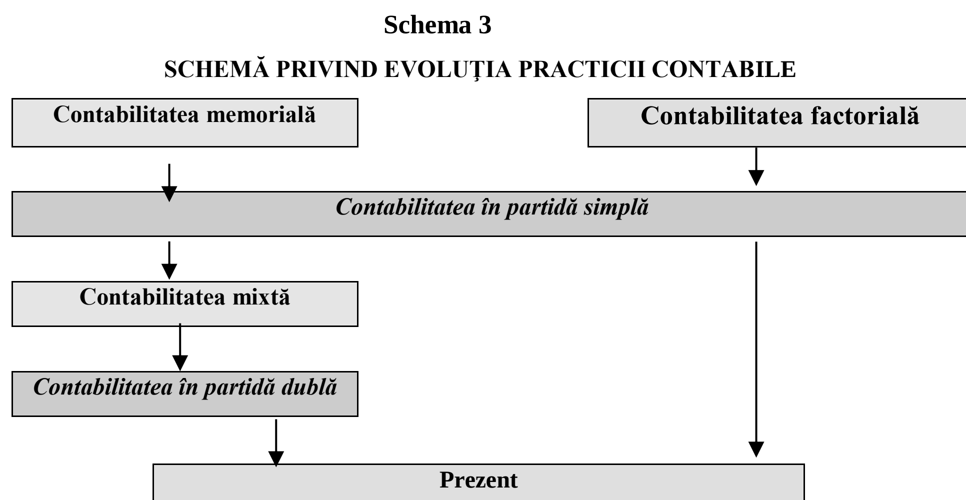
*Contabilitatea mixtă* poate fi considerată o etapă intermediară în procesul de dezvoltare a contabilităţii. Mobilul apariţiei unui astfel de sistem contabil a fost faptul că întreprinzătorii care dispuneau de informaţiile oferite de contabilitatea în partidă simplă (doar relaţiile dintre întreprindere şi terţi) „vor să-şi dea socoteală de ceea ce au încredinţat unui colaborator sau unui agent al lor, şi atunci *pe lângă conturile cu terţii introduc şi contul colaboratorului a cărui socoteală doresc s'o ţie* [s.n.]. Cel mai des cont introdus pe lângă contul terţilor, e contul casierului, numit *Cassa*" - G. L. Trancu-Iaşi (1914: 260). Mecanismul contabil are la bază efectuarea succesivă a înregistrărilor contabile în conturile de valori materiale şi băneşti. Înregistrările aveau loc atât în cadrul conturilor care se debitau, cât şi în cadrul celor ce se creditau, fără a exista corespondenţă între acestea.

*Contabilitatea în partidă dublă* – numit uneori şi sistemul digrafic - implică înregistrarea unei tranzacţii, pe de o parte în debitul unui cont, pe de altă parte în creditul altui cont. Cu privire la apariţia contabilităţii în partidă dublă, M. Capron (1994: 26) este de părere că „după ce s-a considerat că principiul partidei duble se datora cercetărilor matematice, astăzi se apreciază că el este produsul unei evoluţii progresive a practicii cotidiene a afacerilor şi că a decurs firesc din partida simplă". Pe aceeaşi linie, J. Fourastié (1979), citat de N. Feleagă (1996: 21) constată că „la un moment dat, comercianţii s-au străduit să facă fuziunea dintre contabilitatea simplă şi buget. Această fuziune a condus la abandonul contabilităţii simple şi la adoptarea contabilităţii în partidă dublă)". Cu privire la intercondiţionarea dintre partida dublă şi capitalism există opinii contrare, iar „istoricii nu au putut cădea de acord dacă, de fapt, contabilitatea în partidă dublă a dat naştere capitalismului sau dacă, cel puţin, acesta se putea concepe fără partida dublă" - M. Capron (1994: 29).

Făcând o analiză asupra evoluţiei contabilităţii în perioada evului mediu, putem sintetiza principalele forme sub care aceasta a fost întâlnită, astfel:

**Schema 3**

**SCHEMĂ PRIVIND EVOLUŢIA PRACTICII CONTABILE**




Dar să vedem care a fost, în timp, impactul introducerii partidei duble.

### 2.3.2. Partida dublă: informaţii generale, etape de dezvoltare

Cercetările istoriografice existente până în prezent nu au relevat date cu privire la inventatorul (inventatorii) contabilităţii în partidă dublă[82], ci doar cu privire la popularizatorul acesteia. Prima lucrare publicată ce prezintă „arta veneţiană" a contabilităţii în partidă dublă este *Tratatul de contabilitate* a lui Luca Paciolo (Pacioli), inclus în *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalità*. Aceasta a apărut în anul 1494. Potrivit cercetărilor existente, regulile ce stau la baza sistemului contabil în partidă dublă fuseseră anterior prezentate de Benedetto Cotrugli în anul 1463 într-o lucrare[83] care însă a fost tipărită mult mai târziu, în anul 1573. Între timp, în anul 1523, apăruse şi a doua ediţie a „Summei". Cu privire la faptul că şi înainte de anul 1494 exista contabilitatea în partidă dublă, C. G. Demetrescu (1972: 287) remarcă următoarele: „la celelalte popoare [în opoziţie cu situaţia din România – n.a.] contabilitatea dublă se practica încă din secolul al XII-lea şi că în secolul al XVII-lea literatura contabilă atinsese deja un grad de dezvoltare destul de ridicat, datorită activităţii intense a producţiei manufacturiere şi marilor întreprinderi comerciale".

Sistemul de contabilitate în partidă dublă prezentat de Luca Paciolo are la bază egalitatea *Avere = Capital*. Atunci, conceptul de capital avea o sferă de cuprindere mai extinsă, exprimând „într-o singură sumă valoarea totală a mijloacelor iniţiale de lucru", iar „aşezarea *contului Capital* în centrul sistemului de conturi, la 1494, învederează puternic noile relaţii de producţie ce s-au ivit ca urmare a începutului descompunerii societăţii feudale în oraşele republici italiene" – D. Rusu, Şt. Cuciureanu (1981: 27-28). Principiul de bază al acestui sistem de contabilitate este prezentat de Luca Pacioli astfel: „trebuie să ştii că din toate posturile pe care le-ai format în Jurnal, se fac întotdeauna câte două în Cartea Mare, unul în debit *(dare)* şi altul în credit *(avere)*" – D. Voina (1932). Pornind de la acest principiu, Paciolo formulează prima egalitate utilizând corespondenţa între două conturi: *casa* şi *capital.* Aceasta este explicată astfel: „prin *casă* se înţelege *a ta proprie* şi prin *capital*, averea ta prezentă. Acest capital trebuie să fie trecut (prin numerar) ca creditor şi casa ca debitor" – D. Rusu şi Şt. Cuciureanu (1981: 27).

De ce este debitul în partea stângă şi creditul în dreapta? Acest fapt reprezintă o simplă convenţie contabilă, ce nu are legătură cu termenii debitor, respectiv creditor. De fapt, iniţial, creditul era în stânga şi debitul în dreapta. Totuşi, de-a lungul timpului, diverşi autori au încercat să justifice în mai multe feluri poziţia acestor elemente. Astfel, Şt. Dumitrescu şi D. Toma (1973: 48) fac o scurtă trecere în revistă a unora din acestea[84].

În cadrul literaturii contabile existente până în secolul al XX-lea, au fost tratate diverse probleme. În cele ce urmează, vom face o succintă prezentare a unor aspecte semnificative, cum ar fi: definirea

---

[82] În prezent există două teze privind locul unde a apărut contabilitatea în partidă dublă: *concepţia clasică,* potrivit căreia contabilitatea în partidă dublă a fost inventată de către italieni şi *o concepţie nouă*, potrivit căreia „italienii au împrumutat conceptul partidei duble de la arabi" – Have, citat de I. Ionaşcu (2003: 19).

[83] *Delle mercatura e del mercanto perfetto*.

[84] Una din explicaţiile oferite este aceea că, pentru a da ceva, o persoană trebuie mai întâi să primească, de aceea o înregistrare contabilă începe întâi cu primirea. O altă explicaţie este aceea că în scrierea latină scrisul începe de la stânga la dreapta, de aceea începând înregistrarea în cont cu o primire, înregistrăm întâi primirea în stânga, apoi darea în dreapta.

contabilităţii, teorii contabile vehiculate, şcoli de contabilitate existente, literatura contabilă, evaluarea în contabilitate, registrele contabile, documentele de sinteză, instituţii şi publicaţii.

**Definirea contabilităţii**

Luca Paciolo „analizează contabilitatea ca fiind un ansamblu de principii şi reguli privind înregistrarea în partidă dublă a averii ce aparţine unui negustor, precum şi toate afacerile acestuia în ordinea în care au avut loc" – D. Rusu, Şt. Cuciureanu (1981), citaţi de O. Călin şi M. Ristea (2002: 5). Observăm că, iniţial obiectul de studiu al contabilităţii era „averea" şi „afacerile" unui negustor, iar în definiţie nu erau făcute referiri la statutul contabilităţii.

**Teorii ale contabilităţii**

Până în secolul al XX-lea, literatura contabilă internaţională a consemnat o serie de teorii contabile. Dintre acestea, teoriile personaliste şi cele materialiste au fost predominante. *Teoriile personaliste* încearcă să explice semnificaţia conturilor pornind de la ideea personificării conturilor. Astfel, fiecare cont corespunde unei persoane participante la tranzacţiile contabile, iar în cazul în care pentru explicarea tranzacţiilor nu există o persoană reală se apeleaza la una imaginară. În consecinţă apar conturi denumite: clienţi, furnizori, magaziner, debitori, etc). *Teoriile materialiste* consideră contul ca fiind un instrument de calcul cu un conţinut material, care reprezintă mişcările de valori şi modificările succesive ale elemetelor de activ şi pasiv. Caracteristica principală este aceea că nu se folosesc de ficţiuni construite pentru a reflecta realitatea ca în cazul teoriilor personaliste. În cele ce urmează, vom prezenta câteva din teoriile existente susţinute la nivel internaţional.

**Tabelul 3**

| Teorii existente | Perioada de apariţie | Ţara | Susţinători |
|---|---|---|---|
| *Teoria personificării conturilor* | 1636<br>1636 | Italia<br>Italia | Ludovico Flori<br>Giovani Domanico Peri |
| *Teoria duplicismului personalist*[85] | 1867 | Italia | Francesco Marchi |
| *Teoria unicontistă*[86] | 1867<br>1882<br>1893 | Franţa<br>Olanda<br>Germania | Courcelle-Seneul<br>Brenkmann<br>Manfred Berliner |
| *Teoria duplicismului materialist*[87] | 1850 | Germania | Kurzbauer |

[85] Potrivit *teoriei duplicismului personalist,* într-o întreprindere activează patru categorii de persoane: *agenţii consignatari, corespondenţii, proprietarul* şi *administratorul.* Atunci când *agenţii* sau *corespondenţii* primesc sau li se încredinţează ceva, ei devin debitori ai *proprietarului*, iar acesta este creditorul său. Când *agenţii* sau *corespondenţii* dau ceva, ei sunt creditori ai *proprietarului*, iar acesta devine debitor. Spre deosebire de *teoria duplicismului personalist,* teoria personalistă (conformismul personalist) are la bază concepţia înregistrării raporturilor juridice între persoanele participante la operaţiuni. Se consideră că la orice operaţiune intervin două persoane: un *debitor* care primeşte şi care urmează să dea celui de la care primeşte valoarea. Acesta din urmă se numeşte *creditor* şi urmează să primească de la *debitor* echivalentul valorii respective.

[86] *Teoria unicontistă* este cunoscută şi sub numele de teoria întreprinderii - Geschäftstheorie. Potrivit acestei teorii sunt admise doar conturi pentru activul şi pasivul întreprinderii „sau părţi singuratice ale acestora". Punctul de pronire al acestei teorii îl reprezintă „bilanţul cu substanţele active de avere - avere pozitivă a întreprinderii şi substanţele pasive - averea ei negativă" - D. Rusu, Şt. Cuciureanu (1981: 44). Pentru evidenţa acestor „substanţe" este necesară o singură serie de conturi de avere (activă şi pasivă) căreia îi este aplicată o singură regulă de funcţionare: plus în stânga, minus în dreapta.

[87] *Teoria duplicismului materialist* este cunoscută ca teoria lui Hügli şi Schär (Schaer). Ca element comun, toate *teoriile materialiste* consideră contul ca fiind un instrument de calcul cu un conţinut material, care reprezintă mişcările de valori şi modificările succesive ale elemetelor de activ şi pasiv. *Teoria duplicismului materialist* implică existenţa a două serii de conturi: o serie de calcule asupra averii şi o serie de calcule asupra capitalului propriu.

**Şcoli de contabilitate**

Cercetările făcute la nivel internaţional au relevat *existenţa în Italia a trei şcoli contabile: şcoala toscană sau logismografică (Marchi şi Cerboni), şcoala veneţiană* (Fabio Besta) şi *şcoala lombardă* (Francesco Villa) - C. G. Demetrescu (1972: 140), respectiv D. Rusu şi Şt. Cuciureanu (1981: 41).

**Literatura contabilă**

În ce priveşte literatura contabilă existentă în secolul al XVI-lea, D. Rusu şi Şt. Cuciureanu (1981: 33) o caracterizează ca fiind o „prelucrare stilistică a cărţii lui Paciolo". Această remarcă are drept punct de pornire faptul că au existat puţine încercări în direcţia dezvoltării teoriei conturilor şi a contabilităţii. Autorii vremii se rezumau la stabilirea de reguli pentru înregistrarea operaţiunilor şi ţinerea socotelilor în conturi, iar problemele calculelor de sinteză şi acelea legate de stabilirea rezultatelor nu erau ridicate. Explicaţia oferită este următoarea: „autorii de lucrări de contabilitate, în majoritate erau orientaţi mai bine în domeniul matematicilor. Ei nu cunosc prea bine viaţa întreprinderilor şi nu fac altceva decât să prezinte sistematic în scrierile lor reguli şi unele aplicaţii practice"- D. Rusu şi Şt. Cuciureanu (1981: 33). Conform aceleiaşi surse bibliografice, în această perioadă se definitivează forma articolului contabil şi mijloacele de control ale înregistrărilor din Jurnal şi Cartea Mare, iar conţinutul contabilităţii era redus doar la ţinerea registrelor contabile.

Secolele al XVII-lea şi al XVIII-lea au adus o schimbare teritorială în ceea ce priveşte progresul contabilităţii. Din Italia, „laboratorul" de concepere a noilor idei în domeniul contabilităţii s-a mutat în Franţa, Germania, Anglia, Belgia şi Olanda. Cu privire la elementele de noutate existente în această perioadă în scrierile vremii, D. Rusu şi Şt. Cuciureanu (1981: 36) sesizează aspecte cu privire la integrarea contabilităţii în „complexul vast privind organizarea raţională a întreprinderii". De asemenea, este prezentată idea conform căreia contabilitatea este „înălţată la rangul de disciplină independentă şi mijloc de control de gestiune şi administraţie". Conform aceleiaşi surse bibliografice, ideea de control a fost indusă de Simon Stevin care considera contabilitatea „un instrument de gestiune raţională" şi avea o concepţia unilaterală asupra contabilităţii, în sensul că atribuia contabilităţii „misiunea de a da cunoştinţe exacte asupra numerarului din casă şi de a controla pe casier sau pe cei ce mânuiesc fondurile caselor de comerţ". Tot Simon Stevin a fost „cel dintâi autor consacrat contabilităţii publice şi unul dintre cei dintâi apărători ai contabilităţii ca disciplină ştiinţifică". Remarcăm conturarea primelor opinii cu privire la statutul contabilităţii şi corelarea noţiunii de control cu cea de contabilitate.

Dat fiind faptul că, în secolul al XVIII-lea mijloacele de comunicare erau precare, s-a ajuns la situaţii în care aceeaşi metodă a fost prezentată, în mod independent, de două persoane diferite[88]. Astfel, în Franţa, în anul 1795 Degranges expune metoda Jurnal - Cartea Mare, iar în Anglia, în anul 1796 E. T. Jones prezintă

---

[88] Astfel de „descoperiri duble" au existat şi în alte domenii de cercetare. Spre exemplu, doi chimişti, rusul Lomonosov (1748) şi francezul Lavoisiere (1789) au formulat, la interval de peste patruzeci de ani, *Teoria conservării materiei prin împărţirea substanţelor în două clase: substanţe elementare şi substanţe compuse* - C. Neniţescu (1963: 27) şi L. Pauling (1972: 98). Totuşi, posteritatea i-a considerat inventatori *ex aequo*.

„o nouă metodă de contabilitate cu care se ţine balanţa lunară şi chiar mai frecvent, fără cel mai mic inconvenient şi cu care nu este posibil să se strecoare nici o eroare” - J. Vlaemminck, citat de D. Rusu şi Şt. Cuciureanu (1981: 40).

Efectuând o analiză a literaturii contabile din secolul al XIX-lea, D. Rusu şi Şt. Cuciureanu (1981: 41) fac următoarele aprecieri: „dacă secolul al XVIII-lea este mai calm dar şi mai puţin reprezentativ pentru evoluţia contabilităţii ca ştiinţă, secolul al XIX-lea este mai frământat, mai bogat în lucrări de concepţie, dar pe drept cuvânt şi mai contrastant în opinii, de aceea prof. dr. Joseph Vlaeminck numeşte acest secol <<Secolul contrastelor>>”. Preocupările existente în epocă au fost legate de statutul ştiinţific al contabilităţii, elaborarea de principii şi reguli sau de simplificarea metodelor de lucru. În plus, Şt. Dumitrescu şi D. Toma (1973: 107) sesizează că: „pentru prima oară se vorbeşte de un <<Plan de conturi>> în America, în jurul anilor 1850-1860 în activitatea de exploatare a căilor ferate americane”. Eterogenitatea lucrărilor şi fenomenul „descoperirilor duble” sunt diminuate în momentul în care încep să se organizeze Congrese internaţionale de contabilitate. Acestea au avut rolul de a universaliza metodele contabile şi de a le perfecţiona datorită confruntării opiniilor reprezentanţilor profesiei contabile.

O sinteză a principalele lucrări de contabilitate existente în cîteva ţări europene reprezentative şi în Statele Unite ale Americii, precum şi ideile semnificative prezentate în cadrul acestora este prezentată în cadrul Anexei 5 - *Contribuţii internaţionale în domeniul contabilităţii în perioada 1494-1900*.

**Evaluarea în contabilitate (la inventar):**

Cu privire la efectuarea inventarului, în Tratatul de contabilitate în partidă dublă scris de L. Paciolo (1494) se precizează următoarele: „să scrie întotdeauna mai întâi pe o foaie sau într-un registru aparte tot ceea ce are pe lume mobil şi imobil (stabile), începând întotdeauna cu lucrurile care sunt de mai mare preţ şi mai uşor de pierdut *(più labili)* cum sunt banii lichizi *(li denari contanti)*, bijuterii, obiecte de argint, etc. pentru că cele imobile, cum sunt case, terenuri, lagune, văi, iazuri cu peşte şi similare, nu se pot rătăci precum lucrurile mobile. În continuare, rând pe rând, să se treacă celelalte, punând întotdeauna mai întâi ziua şi anul, locul şi numele său în zisul *Inventar*. Şi întreg zisul *Inventar* trebuie scris *(tenere)* în aceeaşi zi deoarece, altfel, ar deranja operaţiile viitoare *(il manegio futuro)"* - D. Rusu şi Şt. Cuciureanu (1981: 100-101). În această lucrare remarcăm, pe lângă exemplul detaliat de întocmire a inventarului, în care se regăsesc principiile care stau la baza întocmirii acestui document în perioada actuală, şi pilde[89] extrase din Biblie sau lucrări literare de referinţă cu privire la comportamentul contabilului.

**Registrele contabile**

Registrele pe care Luca Pacioli le considera necesare erau: *Memorialul, Jurnalul, Cartea mare* sau *Maestrul*. *Memorialul* - este un registru secret în care se înregistrările se trec sub forma articolelor contabile. Acesta era conceput pentru a servi drept bază a înregistrărilor în Registrul jurnal. În cazul micilor comercianţi, Pacioli recomanda ţinerea doar a ultimilor două registre – C. G. Demetrescu (1972: 74),

[89] Spre exemplu, în contextul prezentării unei „imagini fidele” a inventarului, este prezentat un citat al Apostolului Pavel: „nimeni nu va fi vrednic de cunună, afară de acela ce se va fi luptat legitim” – D. Rusu şi Şt. Cuciureanu (1981: 106).

respectiv D. Rusu şi Şt. Cuciureanu (1981: 107). Pentru ca aceste registre să poată fi luate în consideraţie în caz de litigiu, ca probă în justiţie, acestea trebuiau să fie numerotate, semnate de contabil şi autentificate de un oficiu de comerţ. De asemenea, în aceste registre trebuia să se înregistreze, în primul rând, inventarul.

**Documente de sinteză**

Pornind de la Inventar, Luca Paciolo prezintă tehnica tranzacţiilor contabile în Straţă-Jurnal şi Cartea Mare, popularizând *scrittura doppia,* metoda veneţiană care exista deja în practică. Instrumentul utilizat este contul, iar punctul terminus al tranzacţiilor înregistrate în cadrul unui exerciţiu financiar este *bilanţul.* Alături de bilanţ, Pacioli a prezentat şi contul de profit şi pierdere, numit *Pro e Danno* sau *Avanzi e Disavanzi,* cont care trebuia să reflecte profitul.

**Instituţii şi publicaţii**

Potrivit lui C. G. Demetrescu (1972: 70), în Italia, în anul 1742 este înfiinţat *Colegiul contabililor,* iar în anul 1881 apare prima revistă de contabilitate, *Rivista di contabilita*, fondată de Giovanni Massa. Pe de altă parte, J. Foreman - Peck (1995: 23) afirmă că prima asociaţie profesională a contabililor a fost înfiinţată în Scoţia sub *forma Societăţii contabililor din Edinburgh* (Society of Accountants in Edinburgh) în anul 1854, un an mai târziu fiind înfiinţat, la Glasgow, Institutul contabililor şi auditorilor (Institute of Accountants and Auditors).

## 2.4. ... la momente ale apariţiei şi dezvoltării contabilităţii în România

**Forme incipiente ale contabilităţii în România**

Primele însemnări ce au legătură cu contabilitatea au fost descoperite de istorici. Vechimea acestora este foarte mare, din vremea existenţei Daciei. În epocă, ideea de contabilitate era legată de exploatarea minelor de aur de către romani. Potrivit constatărilor lui C. G. Demetrescu (1972: 288), „documentele" păstrate, câteva table cerate, atestă existenţa unor tranzacţii economico-juridice cum ar fi: *acordarea unui împrumut* de către o persoană fizică în valoare de 60 dinari (anul 162)*, dobândirea dreptului de proprietate individuală* asupra unor mine aurifere mai puţin productive, încheierea de *contracte de închiriere* pentru unele „gropi de aur" (anul 164), încheierea unui *contract de societate prin care se înfiinţa o societate de împrumut (cămătărie)* (anul 169). Legat de această societate, se cunoaşte faptul că au existat doi asociaţi, cu contribuţii diferite la capitalul social (500, respectiv 267 dinari). La nivel statal, exista o contabilitate riguroasă cu privire la tributurile cuvenite statului, dar şi la exploatarea minieră şi urmărirea veniturilor acestora. Părăsirea Daciei de către romani şi începutul năvălirilor barbare au condus la perturbarea vieţii economice şi la distrugerea multor dovezi arheologice şi documente contabile.

Abia după întemeierea ţărilor române (Moldova, Ţara Românească şi Transilvania), apar noi manifestări economice[90] atestate de dovezi istorice. C. G. Demetrescu (1972: 288) prezintă informaţii existente începând cu secolul al XVI-lea cu privire la însemnările contabile privind felul cum erau administrate veniturile ţării. Astfel, în Condica visteriei din timpul lui Constantin Brâncoveanu sunt reflectate informaţii cu privire la situaţia politică, socială

[90] Iau naştere noi oraşe cu o activitate comercială semnificativă (Braşov, Bistriţa, Sibiu).

şi economică a ţării, precum şi modalitatea de gestiune financiară a ţării în condiţiile existenţei unei presiuni financiare[91] importante.

Regulamentele organice din anii 1831 şi 1832, în baza cărora Moldova şi Ţara Românească au fost conduse, reprezintă un punct de referinţă în evoluţia contabilităţii româneşti. În cadrul acestora existau prevederi cu privire la organizarea contabilităţii publice şi a învăţământului contabil în ţările române. De altfel, după cum vom constata în capitolul următor, primul domeniu al contabilităţii care a fost reglementat la noi în ţară a fost cel al contabilităţii publice. Totuşi, prima lucrare publicată în România a vizat aspecte privind modul în care contabilitatea trebuie să fie ţinută de comercianţii vremii.

**Forme evoluate de manifestare a contabilităţii în România**

Cercetările din domeniul istoriei contabilităţii[92] prezintă diverse forme incipiente de manifestare a contabilităţii de-a lungul timpului în România, însă forma care a cunoscut consacrarea a fost partida dublă. Deşi, prima materializare în planul literaturii contabile a informaţiilor ce vizează contabilitatea în partidă dublă o reprezintă apariţia în anul 1837, la Braşov, a unei traduceri din limba germană realizate de E. I. Nichifor, *Pravila comerţială, utilizarea în practică a partidei duble a existat anterior acestui moment*. În acest sens, N. Angelescu (1929: 7), citat de Th. Ludu, în RGCC (1935: 564) relatează următoarele: „[Un negustor, Nicolae Hagi Stoica – n.a.] la vârsta de 18 ani, *în anul 1836* [s.n.], isprăvise cartea, pentru ca să intre <<la stăpân>> în Bucureşti. *Tatăl său îl pusese să înveţe mai mult decât se cerea pe acele vremuri unui negustor. Ştia greceşte şi ca ştiinţă comercială, rarissimă în vremurile acelea la Piteşti şi în alte oraşe, ştia şi <<Socotelile negoţului>> şi <<Doppia Scriptura>>*".

Informaţii inedite în acest sens sunt oferite şi de I. Mărculescu şi E. Macoveciuc în cadrul unui articol *Contribuţii la studiul apariţiei metodei contabilităţii în partidă dublă în ţara noastră,* publicat în EC (1964/9: 34-39). Astfel, aceştia concluzionează că „printre primii negustori români, care au avut *înregistrări contabile în partidă dublă* [s.n.], putem cita în secolul al XVIII-lea în Transilvania pe fraţii Marcu, Zumbru, etc. care, timp de un secol, au făcut comerţ de mărfuri cu Ţara Românească şi Moldova".

Pe baza informaţiilor prezentate anterior, se poate constata că practica ţinerii contabilităţii în partidă dublă a existat anterior popularizării acesteia prin intermediul literaturii de specialitate.

### 2.4.1. Despre promovarea şi organizarea contabilităţii în această perioadă în România...

**Preocupări legate de existenţa primelor lucrări de specialitate în limba română**

Unul din factorii principali ai apariţiei şi dezvoltării contabilităţii îl reprezintă practicarea comerţului. Consecinţă directă a acestui fapt, după cum am afirmat anterior, primele informaţii în limba română relative la contabilitatea în partidă dublă au fost circumscrise unei lucrări destinată practicii comerciale în general, şi anume *Pravila comerţială* (1837). Cu privire la această lucrare, D. Rusu şi Şt. Cuciureanu (1981: 53) remarcă faptul că E. I. Nichifor a avut preocupări privind *crearea unei terminologii româneşti,* dat fiind faptul că acesta „foloseşte pentru <<scrittura doppia>> termenul <<scrisoare (scriptură) îndoită>>, ceea ce mai târziu capătă înţelesul de <<contabilitate dublă>>". În opinia aceloraşi autori (1981: 54), această lucrare „aduce un aport deosebit în legătură cu încheierea bilanţului", în sensul că „bilanţul trebuie încheiat cel puţin

---

[91] Spre exemplu, A. D. Xenopol, citat de C.G. Demetrescu (1972: 288) prezintă următoarea stare de fapt: „din 100 de condee de venituri atribuite turcilor, abia unul era cheltuit pentru nevoile interne ale ţării".

[92] C. G. Demetrescu (1940, 1972), Gh. Enache (1977), D. Rusu (1977), D. Rusu şi Şt. Cuciureanu (1981), D. Rusu (1991), L. Dobroţeanu, în CEAA (2001).

odată pe an pentru a se putea cunoaşte starea averii şi capitalului, mersul activităţii economice şi capitalul final”. Dar, deşi „principiile întocmirii bilanţului le enumeră cu mult discernământ tot în limitele metodei veneţiene”, „totuşi nu rezultă din Pravila sa punerea în funcţiune a contului <<Beneficii şi pierderi>>”.

În Ţara Românească, potrivit cercetărilor întreprinse de C. G. Demetrescu (1972: 298), literatura contabilă „începe cu Epistolarul lui Vasile Urzescu, tipărit la Bucureşti, în anul 1840”. În *Епістолар пентру tot фелул de кореспоdінце*[93], sunt cuprinse în principal „scrisori de negoţ”, dar sunt tratate şi probleme de contabilitate. Însă, primul autor care a publicat o carte de contabilitate ce prezintă detaliat tehnica partidei duble a fost Dimitrie Iarcu. Acesta a publicat în anii 1844 şi 1845 o traducere din limba franceză a unei lucrări de contabilitate *Δоππía sќpintypъ sau цінереа katastішелор ін naptidь simпль ші ін naptidă індоitъ алкъtyitъ ін doбзечі ші уну de лекції, kape sь se поаtъ інцелеџе ші де ачеіа че н'ау нічі о ideе деачеаstъ щіінцы фъръ інвъцъtop*[94], scrisă de J. Jaclot.

Încercând o comparaţie între răspândirea contabilităţii în partidă dublă în Europa (Anexa 5 - *Contribuţii internaţionale în domeniul contabilităţii în perioada 1494-1900*) şi în România se poate remarca întârzierea de câteva secole - Italia (1494), Anglia (1543), Germania (1549) - dintre momentul în care a apărut prima lucrare de contabilitate în partidă dublă în aceste ţări, respectiv în România. Cu privire la acest aspect, I. Ionaşcu (1997: 176) este de părere că în România, literatura contabilă apare mult mai târziu decât în ţările Europei Occidentale, la jumătatea secolului al XIX-lea datorită faptului că „formele economiei capitaliste au apărut în spaţiul românesc mult mai târziu faţă de ţările occidentale”. Date fiind legăturile comerciale ale ţărilor române cu celelalte ţări europene, cu siguranţă că practica a existat înainte de a fi popularizată prin intermediul lucrărilor amintite (un exemplu în acest sens a fost prezentat de noi în cadrul subcapitolului 1.5. *Premise ale cercetării istoriei contabilităţii din România: periodizare şi momente de discontinuitate*).

Spre sfârşitul secolului al XIX-lea, în spiritul „noii direcţii” deschise de Titu Maiorescu în literatura din România au început să apară lucrări autohtone, fiindcă şi în acest domeniu „traducţiile însă, nu fac o literatură”. În continuare, prezentăm câteva lucrări, atât traduceri cât şi scrieri autohtone, ce au avut în epocă o influenţă semnificativă în dezvoltarea contabilităţii.

**Tabelul 4**

| Anul | Autorul | Lucrarea | Contribuţia |
|---|---|---|---|
| 1837 | Emanoil Ioan Nichifor | *Pravila comerţială*<br>- traducere din limba germană | - Prima traducere în limba română a unei lucrări de contabilitate în partidă dublă;<br>- Are o contribuţie importantă în ce priveşte încheierea bilanţului; |
| 1940 | Vasile Urzescu | *Epistolar* | - Prezintă aspecte de tehnică contabilă;<br>- Prima lucrare de contabilitate apărută în Ţara Românească - C. G. Demetrescu (1972: 298) |
| 1844(I)<br>1845(II) | Dimitrie Iarcu | *Doppia scriptura sau ţinerea catastişelor în partidă simplă şi îndoită alcătuită în douăzeci şi una de lecţii, care să se poată înţelege şi de aceia ce nu au nici o idee de această ştiinţă fără învăţător* | - Prima lucrare de contabilitate ce prezintă în detaliu aspecte practice ale contabilităţii (un model de ţinere a contabilităţii în partidă dublă din anul 1835). |

[93] (i) Idem 26 (i);
(ii) Epistolar pentru tot felul de corespondenţe.

[94] (i) Idem 26 (i);
(ii) Doppia scriptura sau ţinerea catastişelor în partidă simplă şi îndoită alcătuită în douăzeci şi una de lecţii, care să se poată înţelege şi de aceia ce nu au nici o idee de această ştiinţă fără învăţător.

| Anul | Autorul | Lucrarea | Contribuţia |
|---|---|---|---|
| | | – traducere din limba franceză | |
| 1854 | Ion Ionescu de la Brad | *Compte-rendu de l'administration de domaine de son Altesse le Grand Vésir Réchid Pacha, la 1er Mars 1953 jusqu' à 1er Mai 1854* | - Cea dintâi lucrare de analiză economică în care se pun într-un fel deosebit probleme practice şi teoretice de contabilitate - D. Rusu (1980), citat de I. Ionaşcu (1997: 178). |
| 1860 | Dimitrie Iarcu | *Elemente de contabilitate sau ţinerea registrelor în partidă simplă, cu esplicarea şi esserciţii practice asupra Memorialului, Jurnalului, Maestrului, Regsitreloru aussiliare etc. etc.* | - Prezintă în special aspecte ale contabilităţii în partidă simplă, la sfârşitul lucrării fiind prezentate şi informaţii despre ţinerea contabilităţii în partidă dublă. |
| 1865 | Louis Toussaint | *Expunere prescurtată de operaţii comerciale şi de contabilitate* | - Defineşte contabilitatea arătând deosebirile dintre partida simplă şi partida dublă. C.G. Demetrescu (1972: 300) apreciază că aceasta nu este „o lucrare ştiinţifică şi nici chiar didactică", dar „a fost lucrarea pe care au folosit-o primii elevi ai şcolii comerciale, dintre care unii au ajuns mai târziu profesori şi apoi autori de lucrări de contabilitate mult mai complete şi mai didactice". |
| 1870 | Ion Ionescu de la Brad | *Un mic tratat de contabilitate* | - Cel dintâi autor român preocupat de aplicarea contabilităţii în agricultură - D. Rusu (1977: 327);<br>- Consideră contabilitatea ca fiind „un mijloc de educaţie a ţărănimii", în acest sens prezentând o contabilitate simplificată, destinată gospodăriilor ţărăneşti. |
| 1873 | Honoriu Wartha | *Ţinerea registrelor în partidă simplă şi în partidă dublă* | - Introduce termeni noi în legătură cu operaţiile comerciale şi înregistrările făcute în registre şi comentează o seamă de dispoziţii din Codul comercial românesc - C. G. Demetrescu (1972: 300) |
| 1873, 1896 | Theodor Ștefănescu[95] | *Contabilitatea în partidă dublă* | - Iniţial consideră contabilitatea o artă, ulterior îşi redefineşte poziţia, considerând contabilitatea ştiinţă. |
| 1874 | Theodor Ștefănescu | *Curs complect de comptabilitate în partidă dublă pentru usulu scoleloru commercianţiloru şi în generalu allu personeloru attaşate pe lângă secsiuni de comptabilitate* | - Defineşte contabilitatea ca o artă[96], dar face referiri pe tot parcursul lucrării la statutul ştiinţific al contabilităţii sau la partea ştiinţifică a contabilităţii. |
| 1897 | Zamfir Petrescu | *Tratat teoretic şi practic de contabilitate şi administraţie pentru comerţ, agricultură şi bancă* | - Tratează probleme de contabilitate în agricultură şi economie agrară;<br>- Sunt examinate „pentru prima oară amănunţit şi sistematic, problemele de contabilitate agricolă precum şi contabilitatea Băncii Agricole" – C.G. Demetrescu (1972: 202). |
| 1898 | I.C. Panţu | *Un capitol din contabilitatea duplă* | - Prezintă informaţii cu privire la contabilitatea în partidă dublă, cu exemplificări practice, pe aceiași linie cu scrierile existente în epocă. |
| 1900 | I.C. Panţu | *Al doilea capitol din contabilitatea duplă* | - Tratează probleme de contabilitate, în special diverse cazuri de vânzare-cumpărare cu utilizarea cambiilor pentru decontare. |
| 1901 | I.C. Panţu | *Întroducere în contabilitate şi în contabilitatea în partidă simplă* | - Prezintă elemente privind contabilitatea în partidă simplă şi în partidă dublă |
| 1901 | Constantin Petrescu | *O nouă organizare de registre în contabilitate pe baza teoriei de punere în evidenţă permanentă a activelor, a pasivelor, a patrimoniului net urmată de expunerea mijloacelor d'a ţine scriptele în corent la minut* | - Este influenţat de teoria materialistă a conturilor, în acest sens propunând „o nouă organizare de registre" (1901: 3);<br>- Împarte conturile în active, pasive[97] şi *conturile patrimoniului net.* |
| 1901 | Constantin Petrescu | *Contabilitate şi administraţie. Teoria generală a contabilităţii Sistemul partidelor duble. Metodul clasic. Metodul Jurnal- Cartea Mare. Logismografia şi metodul Jurnalului-Bilanţ sau o nouă organizare de registre în contabilitate* | - Pune contabilitatea în legătură cu administraţia, în sensul de gestiune a întreprinderii – I. Ionaşcu (1997: 178);<br>- Introduce în literatura contabilă termenul de *azienda*[98]; |
| 1901 | M. I. Mihăilescu | *Metode de calcul al conturilor curente cu dobândă* | - Sunt prezentate diverse modalităţi de calcul a dobânzii. |
| 1901 | Camelia Ziti (născută Crainic) | *Curs de contabilitate* | - Prima lucrare de contabilitate scrisă pentru uzul şcolilor profesionale;<br>- Prezintă *bilanţul utilizând teoria organică* [99], deoarece socoteşte bilanţul ca o situaţie de lichidare a întreprinderii care ar avea loc la sfârşitul anului - C. G. Demetrescu (1972: 303). |

[95] În cadrul RGCC există mai multe referiri la Th. Ştefănescu care este considerat „părintele" contabilităţii din România.
[96] „Comptabilitatea este arta d'a stabili, şi d'a uni socotelile unei casse de commerciu, sau ori-cărei alte casse care administrează fonduri" – Th. Ştefănescu (1874: 91).
[97] În cadrul abordării propuse de C. Petrescu în cadrul acestei lucrări, conturile pasive cuprind conturile de datorii.
[98] „Prin aziendă, cuvânt italienesc, trebuie să înţelegem ceia ce înţelegem prin cuvântul Aministraţiune, Casă, Gospodărie, Întreprindere, când este vorba de-a închipui Afacerea în mod distinct de persoana Proprietarului acelei afaceri. De exemplu se zice Aziendă agricolo, Aziendă comercială, etc." - C. Petrescu (1901: 3). În fapt, cuvântul *aziendă* desemnează o *entitate contabilă*.

| Anul | Autorul | Lucrarea | Contribuţia |
|---|---|---|---|
| 1907 | I.C. Panţu | *Ştinţa conturilor sau contabilitatea în partidă dublă* | - Defineşte contabilitatea ca ştiinţa conturilor sau ştiinţa bilanţurilor. |

Prezentarea făcută mai sus nu este exhaustivă. Dat fiind faptul că o abordare a literaturii vremii având drept criteriu autorii existenţi sau lucrările reprezentative prezintă o doză de subiectivitate mai mare, vom recurge la trecerea în revistă a unor aspecte ce le-am considerat semnificative.

**Definirea contabilităţii**

De-a lungul timpului, mulţi autori au încercat să dea o definiţie contabilităţii, acest fapt transformându-se în prima jumătate a secolul al XX-lea într-o adevărată dispută ştiinţifică. Premisele acestei controverse se regăsesc în secolul precedent, când, majoritatea autorilor „experimentau" definiţii ale contabilităţii în care optau fie pentru ideea potrivit căreia „contabilitatea este o artă", fie pentru cea potrivit căreia, „contabilitatea este o ştiinţă".

**Tabelul 5**

| An | Autor | Definire |
|---|---|---|
| 1844 | Dimitrie Iarcu | *„Meşteşugul* de'a trece în deosebite registre sau catastişe, însemnări esacte, hotărâte şi lămurite, de toate daraverile ce se fac în Comerţu" - (1844: 1); |
| 1860 | Dimitrie Iarcu | „Artea [*arta* – n.a.] d'a trece în differite registre, cu metodu şi după nisce principe determinate, veru-ce [orice – n.a.] spesă de operaţiuni" – (1860: 1); |
| 1874 | Th. Ştefănescu | *„Arta* d'a stabili, şi d'a uni socotelile unei casse de comerciu, sau ori-cărei alte casse care administrează fonduri ... În orice administraţie, fie comercială sau publică, sciinţa [*ştiinţa* – n.a.] comptabilităţii este reclamată imperiosu ... Partea sciinţifică este comptabilitatea propriu dissă, ţinerea registrelor este aplicaţiunea" – (1874: 91-92); |
| 1901 | C. Petrescu | „Contabilitatea este *ştiinţa* care cercetează şi studiază sistemele şi metodele cele mai potrivite, pentru ţinerea conturilor şi ezercitarea controlului într'o aziendă oarecare" - (1901: 144); |
| 1907 | I. C. Panţu | „Contabilitatea în partidă duplă este o *ştiinţă din domeniul matematicii*, prin care calculăm, după anumite reguli şi forme (prin conturi), în cadrul legilor existente într-un stat, activitatea economică a unui comerciant, industriaş sau a oricărei societăţi comerciale. Cu alte cuvinte, *contabilitatea este ştiinţa conturilor sau ştiinţa bilanţurilor*" – (1907: 3). |

**Rolul contabilităţii**

În timp, contabilitatea a îndeplinit mai multe funcţii, variind de la informaţiile oferite proprietarilor cu privire la rezultatele generate de afacerea lor la informaţiile oferite celor ce în limbaj actual, îi numim utilizatori externi. În secolul al XIX-lea, în România, contabilitatea se reducea la „ţinerea catastişelor", rolul acesteia fiind cel mai adesea unul de informare internă, astfel încât fiecare proprietar „să-şi cunoască în toată vremea starea treburilor sale" – D. Iarcu (1844: 12). Tot o utilitate internă este atribuită contabilităţii şi de C. Petrescu (1901: 9, 20) care consideră contabilitatea „factor al conducerei unei aziende" şi apreciază că „astăzi o contabilitatea rea poate ruina o întreprindere, precum o contabilitate bună o poate aduce la prosperitate".

**Teorii ale contabilităţii**

Sfârşitul secolului al XIX-lea în România a adus un plus de cunoaştere în plan teoretic. Astfel, similar celorlalte ţări europene, şi în ţara noastră teoriile contabilităţii cunoscute la nivel internaţional (personaliste şi materialiste) au început să fie prezentate în literatura vremii.

*Teoriile personaliste,* după cum am mai amintit, încearcă să explice semnificaţia conturilor pornind de la ideea personificării conturilor. În România, adepţi ai teoriilor personaliste au fost Th. Ştefănescu, I. M.

[99] „Potrivit teoriei organice elaborată în principal de F. Schmidt, bilanţul, prin conţinutul său, trebuie să răspundă, pe de o parte, la cerinţa asigurării forţei productive a patrimoniului, iar pe de altă parte, la cea a înlocuirii integrale, prin procesul de circulaţie a valorilor investite şi a celor consumate" – M. Ristea (1989: 45).

Mihăilescu şi I. Tanasiu. Cu excepţia lui I. Tanasiu care nu se pronunţă asupra statutului contabilităţii (ştiinţă, tehnică sau artă), ceilalţi doi au susţinut la începutul secolului al XX-lea ideea potrivit căreia contabilitatea este „ştiinţa conturilor”.

*Teoria logismografică,* avându-l ca autor pe italianul Cerboni, l-a avut adept în România pe C. Petrescu (1901). Aceasta este o teorie personalistă cu două serii de conturi ce presupune o contabilitate tabelară şi faptul că într-o întreprindere activează patru categorii de persoane, cărora le corespund anumite conturi. Esenţa acestei teorii încercăm să o sintetizăm în cadrul tabelului următor:

**Tabelul 6**

| Categorii de persoane | Conturi aferente | Serii de conturi |
|---|---|---|
| 1. Administratorul (întreprinderea) | • Bilanţ de deschidere;<br>• Bilanţ de închidere. | |
| 2. Proprietarul (întreprinzătorul) | • Capital<br>• Conturile de rezultate | *Contul întreprinzătorului* |
| 3. Agenţii (administrează bunurile) | • Mărfuri, numerar, efecte – *conturi specifice* | Conturile întreprinderii |
| 4. Corespondenţii (administrează creanţele şi datoriile) | • Debitori, Creditori, Furnizori – *conturi juridice* | |

Acestei regrupări îi este ataşată regula duplicistă a conturilor *(duplicism personalist)*. În consecinţă, dacă o tranzacţie generează creşterea capitalului, înregistrarea contabilă presupune o egalitate de genul: *Conturile întreprinderii = Contul întreprinzătorului*, utilizând, funcţie de situaţie, în debit conturi de capital sau de rezultate, iar în credit conturi aferente agenţilor sau corespondenţilor, şi viceversa. Şi Constantin Petrescu consideră contabilitatea „ştiinţa conturilor”.

O alternativă la teoriile personaliste a constituit-o *teoriile materialiste*. Caracteristica principală a acestora este aceea că nu se folosesc de ficţiuni construite pentru a reflecta realitatea ca în cazul teoriilor personaliste. Cu privire la acestea I. N. Evian (1940: 32) afirma că „sunt - mai mult sau mai puţin – în legătură cu obiectul contabilităţii şi anume, cu averea şi capitalul unei întreprinderi”. Una din teoriile materialiste (cu două serii de conturi) care a avut adepţi în România este *Teoria lui Hűgli şi Schaer*. Această teorie are la bază egalitatea permanentă a conturilor (Activ = Pasiv) şi dubla înregistrare a fiecărei operaţiuni în cel puţin două conturi în părţi opuse ale lor. Conform acestei teorii, există două serii de conturi, după cum urmează:

| Serii de conturi: | |
|---|---|
| • Conturi de **avere** (substanţă activă)<br>• Conturi de **datorii** (substanţă pasivă) | • Conturi de **avere curată**[100] (capital propriu şi rezultate) |

Această teorie presupune următoarea ecuaţie:

**Avere – Datorii = Avere curată**

În România un adept al acestei teorii a fost I. C. Panţu. Acesta considera contabilitatea *ştiinţa conturilor*, dar în acelaşi timp era şi adeptul gândirii matematice în contabilitate.

**Legislaţia contabilă**

În perioada analizată de noi, nu a existat o legislaţie explicită în ce priveşte domeniul contabilităţii. În textele de lege existente, existau şi referiri la contabilitate. O lege specifică contabilităţii a existat doar pentru contabilitatea publică, primul domeniu care a fost reglementat prin apariţia, în anul 1861, a

[100] Noţiunea de avere curată este criticată de I. N. Evian (1940: 49), ca fiind improprie.

*Regulamentului financiar* – C. G. Demetrescu (1972: 290). Contabilitatea din sectorul privat se supunea prevederilor Codului de comerţ ce a intrat în vigoare în anul 1887.

**Terminologia utilizată**

Recursul la cercetarea de tip istoric în domeniul contabilităţii implică, din punctul nostru de vedere, respectarea unei cerinţe *sine qua non* de conciliere a terminologiei utilizate într-o anumită perioadă cu cea uzitată în perioada contemporană. Necesitatea unei astfel de concilieri derivă din faptul că, în decursul timpului, un anumit termen a fost utilizat pentru a desemna probleme diferite (spre exemplu, *bilanţul* a fost utilizat o perioadă în sensul actual de *balanţă de verificare*). În acest sens, prezentăm următorul tablou de corespondenţă:

**Tabelul 7**

| Terminologie contemporană | Terminologie utilizată în perioada 1837-1907 | An | Autor |
|---|---|---|---|
| Balanţă de verificare | Bilanţ<br>Balansă de verificare | 1844-1845<br>1874 | D. Iarcu<br>Th. Ştefănescu |
| Bilanţ | General Bilanţu<br>Bilanţu | 1837<br>1844<br>1874 | E.I. Nichifor<br>D. Iarcu<br>Th. Ştefănescu |
| Cartea Mare | Maestru | 1844 | D. Iarcu |
| Ciornă[101] | Straţă, Prima notă<br>Terfelog (catastih manual)<br>Terfelog, Ciornă, Straţă<br>Mâna correntă sau Straţa | 1837<br>1840<br>1844-1845<br>1874 | E. I. Nichifor<br>V. Urzescu<br>D. Iarcu<br>Th. Ştefănescu |
| Cont | Compt (Partidă)<br>Partidă | 1837<br>1844-1845 | E. I. Nichifor<br>D. Iarcu |
| Cont curent | Comptu correntu | 1837 | E. I. Nichifor |
| Cont de profit şi pierdere | Câştig şi pagubă | 1844-1845 | D. Iarcu |
| Cost de achiziţie | Preţ costisitor | 1901 | C. Petrescu |
| Cost de producţie | Preţ de revenire | 1901 | C. Petrescu |
| Credit | Luare | 1844-1845 | D. Iarcu |
| Datorii, în sensul de *pasiv extern* | Pasiv | 1844<br>1860 | D. Iarcu |
| Debit | Dare | 1844-1845 | D. Iarcu |
| Dobândă | Interes (dobândă) | 1837 | E. I. Nichifor |
| Efecte de plată | Trată | 1844-1845 | D. Iarcu |
| Efecte de primit | Rimese[102] | 1844-1845 | D. Iarcu |
| Entitate contabilă | Azienda | 1901 | C. Petrescu |
| Inventar | Katagrafie sau<br>Inventariu general | 1844-1845 | D. Iarcu |
| Închiderea (unui cont) | Răfuirea contului | 1844-1845 | D. Iarcu |
| Registru Jurnal | Jurnal<br>Giurnalu, Manualu | 1844-1845 | D. Iarcu |
| Scadenţă | Cadenţă | 1840 | V. Urzescu |
| Solduri | Saldosuri | 1844-1845 | D. Iarcu |

**Modalităţi de ţinere a contabilităţii: partida dublă versus partida simplă**

Deşi, în România, prima carte în care este prezentată ţinerea contabilităţii în partidă dublă (Pravila comerţială) a apărut în anul 1837, iar D. Iarcu (1844-1845) prezintă în detaliu un sistem de contabilizare în partidă dublă (cu date din anul 1835), în cadrul literaturii de specialitate din această perioadă este prezentată şi alternativa ţinerii contabilităţii în partidă simplă. Cu privire la utilizarea contabilităţii în partidă simpă, D. Iarcu (1844: 12) este de părere că „această formă e destul pentru un neguţător care face puţine daraveri, şi

[101] Rolul acestui document era acela de a consemna pentru prima dată tranzacţiile, pentru a se evita erorile de înregistrare în jurnl. În timp, acest document nu a mai fost utilizat.
[102] „Rimese se zic poliţile şi biletурile la ordin ce sunt în stăpânirea unui neguţător căruia i se cuvine suma cuprinsă într-însele” – D. Iarcu (1844: 12).

care îşi ţine însuşi catastişele fără vreun alt ajutor sau tovarăş”. Ca urmare, în această perioadă apar destul de multe lucrări care au drept obiectiv principal prezentarea contabilităţii în partidă simplă[103]. Totuşi, în toate lucrările vremii (consultate de noi, conform bibliografiei), chiar şi cele destinate în mod explicit prezentării contabilităţii în partidă simplă, sunt expuse, într-o măsură mai mare sau mai mică, „tainele” contabilităţii în partidă dublă. În consecinţă, se poate remarca tendinţa autorilor vremii de a recomanda utilizarea contabilităţii în partidă dublă.

**Documente contabile**

Am remarcat anterior faptul că în domeniul contabilităţii nu a existat o legislaţie specifică, ci doar referiri făcute în diferite texte de legi. Astfel, modul de organizare al contabilităţii (în partidă simplă sau în partidă dublă), rămânea la latitudinea fiecărei entităţi economice. Sistemul de documente utilizat pentru înregistrarea în contabilitate varia de la autor la autor. Exista totuşi un trunchi comun, relevat de tabelul următor:

**Tabelul 8**

| **Condica (pravila) comercială[104]** | **E. I. Nichifor (1837)** | **D. Iarcu (1844)** | **Theodor Ştefănescu (1874)** | **I.C. Panţu (1898)** | **Constantin Petrescu[105] (1901)** |
|---|---|---|---|---|---|
| | Straţa (Prima notă) | Terfelog (Ciornă, Straţă) | Mâna correntă sau Straţa | | |
| **Jurnal** | **Giurnalu (Manualu)** | **Jurnal** | **Jurnalu** | **Jurnal** | **Jurnal** |
| | **Maestru** | **Maestru** | **Cartea mare** | **Maestru** | **-** |
| | Katastifu casii banilor | | Registru Generalu de copierea effecteloru de primire | REGISTRE AUXILIARE pentru diferite socoteli asupra mărfurilor, scontări diverse, mărfuri, | Desvoltătoare de gradul I |
| | Fatura mărfurilor | | Registru de scadenţă a effecteloru de primire | | Desvoltătoare de alte grade după trebuinţă |
| | Corespondenţa sau copia scrisorilor | | Registru de înscriere a effecteloru de plată | | Minutarul[106] |
| Inventar | Inventarimu sau Catastifu magazinului cu mărfurile | Katagrafie sau inventariu | Inventariu | | |
| | Catastiful chieltuielilor casei şi a prăvăliei | | Copia de scrisori | | |

***Straţa***

Straţa este un document care a fost utilizat în contabilitatea ţinută în secolul al XIX-lea. Utilitatea straţei este prezentată de E. I. Nichifor (1837: 4) astfel: „într'acest catastif pot, toţi feciorii câţi sunt în boltă[107] să scrie ce dau afară şi ce iau şi apoi sara să se treacă în Giurnal şi dintr'acesta la Maestru la Partida

[103] Dintre acestea, în ordine cronologică menţionăm: D. Iarcu (1860), I. C. Panţu (1901).

[104] În literatura contabilă a vremii, spre exemplu D. Iarcu (1844-1845), existau referiri la *condica sau pravila comerţială*. În fapt, este vorba despre Codul comercial francez care a fost pus în aplicare în anul 1840, în Muntenia şi Moldova. Ulterior, „după unirea celor două principate (1859) se pune în aplicare o reglementare inspirată din Codul comercial francez denumită <<Condica de comerciu a principatelor unite române>>”, iar “în anul 1887 a fost adoptat Codul comercial român” – St. D. Cărpenaru (1996: 5). Indiferent de forma în care a existat, funcţie de perioada istorică, în codul comercial au existat articole referitoare la ţinerea contabilităţii, articole care, până în momentul *normării contabilităţii* au fost singurul temei legal al modului de organizare şi ţinere a contabilităţii.

[105] C. Petrescu (1901(a)) prezintă trei metode de ţinere a contabilităţii şi, implicit trei seturi de documente necesare. Astfel, acesta prezintă „metodul clasic”, „metodul jurnal-cartea mare”şi „metodul logismografic”. Dat fiind faptul că C. Petrescu îşi exprimă afinitatea pentru logismografie, documentele prezentate sunt cele aferente acestei metode contabile. Logismografia, creaţie a italianului Giseppe Cerboni, „este un metod de contabilitate prin care cele două conturi primordiale, contul proprietarului şi contul agenţiei (agenţi şi corespondenţi), sunt ţinute într'un echilibru permanent şi puse în evidenţă prin jurnalul logismografic”. Documentele prezentate de C. Petrescu sunt aferente logismografiei complete, în cadrul căreia sunt utilizate patru conturi: *contul integral al proprietarului, contul diferenţial al proprietarului, contul integral al agenţiei* şi *contul diferenţial al agenţiei.* Fiecăruia dintre aceste patru conturi, îi era ataşat un desvoltător de gradul I.

[106] Minutarul era considerat „pregătitorul jurnalului”, adică o „straţă deosebită” care „se compune din două părţi distincte: în prima parte se descrie operaţiunea complect, cu suma sau sumele cuvenite; în partea a adouă se dau indicaţiile necesare trecerii complecte în toate registrele şi conturile modificate. Partea a doua a minuarului ne dă minutele de conturi” - C. Petrescu (1901(a): 132).

[107] Prăvălie, dugheană (reg.) – (DEX: 106).

(contu) fiteş-cărui", iar necesitatea acesteia este dată de faptul că trebuie „să nu se comită errori sau omissiuni care spă provoace ştersături sau adăugiri" – C. Petrescu (1901: 111). De altfel, Th. Ştefănescu (1874: 111) intuieşte faptul că în viitor se va renunţa la acest „şpalt", dar nu întrevede soluţionarea problemei evitării erorilor potenţiale şi face în acest sens următoarea apreciere „deca s'aru putea trece directu în jurnalu, fără să fimu expuşi a comite errori sau omissiuni, care să provoce ştersături sau adăogiri, Mâna correntă [straţa – n.a.] n'aru avea nici o utilitate; acesta e forte difficilu ca să nu dicemu impossibilu".

***Jurnalul***

Jurnalul este documentul contabil în care se consemnează tranzacţiile derulate, indiferent de sistemul de documente agreat şi prin urmare prezentat de diverşi autori. Sub diverse denumiri, datorate „inflexiunilor" limbii române existente în această perioadă, acesta este prezentat în toate lucrările de contabilitate în partidă dublă apărute, dat fiind faptul că este singurul document a cărui obligativitate este prevăzută în legislaţia comercială (Condica comerţială, cartea I, titlul II, art. 7), citată de D. Iarcu (1844: 2) şi Th. Ştefănescu (1874: 96) „veri-ce [orice - n.a.] neguţător este dator a avea un *catastih jurnal* [s.n.] în carele să se arate, pe fieş-care zi, ce are să ia şi ce are să dea...". De altfel, cu privire la acest document contabil, în reglementările comerciale sunt prevăzute şi anumite cerinţe cu privire la modalitatea de prezentare a acestuia: „acest catastih trebuie să fie *înnumărat* pe fiecare foaie, însemnat cu şah dela început până la sfârşit, *şnuruit* şi *pecetluit* [s.n.] de către tribunalul local [Pravila Comerţială, cartea I, titlul II, art. 9], în D. Iarcu (1844: 7).

***Cartea Mare***

Întâlnit sub denumirea de Carte Mare sau Maestru, acest document este prezentat pentru prima dată în literatura contabilă din România de D. Iarcu[108] (1844: 8) astfel: „dacă Jurnalul este temeiul sistemei, Maestru coprinde de într'însul toate desvoltările lui, înfăţişându-i rezultatele cele mai fericite". Deşi nu era prevăzută în Condica comerţială obligativitatea întocmirii sale, totuşi sunt prezentate elemente cu privire la forma de prezentare a acestuia „pravila nu îndatorează d'a se şnurui şi pecetlui acest catastih, dar trebuie a se înnumăra pe fie-care foaie, puind acelaşi număr pe amândouă feţele" – D. Iarcu (1844: 8).

***Inventarul***

Un document necesar era Inventarul, despre care D. Iarcu (1844: 120) precizează că „orice negustor (zice Condica comerţială, cartea I, titlul II, art. 8) este dator a face subiscălitura sa, pe tot anul, o catagrafie (inventariu) ...[care – n.a.], împreună cu jurnalul (zice art. 13, tot din condica comerţială) este de neaparat trebuincioasă la prigoniri de moştenire, de împărţeală între tovarăşi şi la întâmplare de faliment". Necesitatea întocmirii inventarului fusese sesizată şi de E. I. Nichifor (1837: 6), care defineşte pentru prima dată inventarul ca o situaţie „încare pe tot anul odată să scriu toate mărfurile şi datoriile câte se află în boltă şi magazinuri cu preţul lor, să se închidă socoteala daraverii pe acel an. Dupăacea să trec în Giurnal şi să face Bilanţu şi Maestru ca să se arate câştigul sau paguba ce au urmat în anul acela". Ulterior, autorii vremii au

[108] În *Pravila comerţială*, Maestrul este doar amintit, nu şi definit sau descris.

definit şi prezentat inventarul în mod similar. Pentru exemplificare, prezentăm primul model de inventar existet în literatura contabilă din România – D. Iarcu (1844: 120):

**Tabelul 9**

| Activ | | | Passiv | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Mărfuri | 23047 | 24 | Tratele | 7900 | |
| Bani | 12938 | 17 | Deosebiţi creditori | 3200 | |
| Rimese | 2600 | | **Passivul** | **11100** | |
| Deosebiţi debitori | 4443 | 15 | Prin urmare activul curat, sau capitalul este de | 36929 | 16 |
| Averea mişcătoare (mobilele, şi celelalte) | 5000 | | | | |
| **Activul** | **48029** | **16** | | **48029** | **16** |

Legiferarea inventarului în ţara noastră a fost realizată ulterior, prin Codul comercial român adoptat în anul 1887.

***Balanţa (balansa) de verificare***

Th. Ştefănescu (1874: 168) prezintă pentru prima dată în literatura contabilă din România *balansa de verificare* ce implica „extragerea sumeloru active şi passive alle compturiloru în parte care constituie comptabilitatea generală, assemenea şi soldurile active şi pasive ale fiecărui comptu”. În scrierile precedente, deşi era prezentată *de facto,* nu exista o delimitare conceptuală clară între balanţă şi bilanţ, aspect comentat de noi în paragraful despre bilanţ.

**Perioadele de raportare contabilă**

Dat fiind faptul că nu exista o legislaţie afectată în mod exclusiv ţinerii contabilităţii, intervalul de timp la care să fie întocmită o balanţă de verificare sau un bilanţ nu erau riguros delimitate. Intervalul de întocmire a balanţei de verificare varia de la o zi la o lună, astfel: în „cassele de primă ordine, unde comptabilitatea este întinsă, balansa de verificare se face în fiecare zi sau săptămână”, în celelalte situaţii era suficientă întocmirea acesteia lunar. Perioada de întocmire a bilanţului era în mod normal anul, în cazuri excepţionale, fiind întocmit la un interval de şase luni: „bilanţulu generalu se face prin excepţie la fiecare şase luni, şi mai obicinuitu la finele anului commercialu” – Th. Ştefănescu (1874: 168).

**Despre bilanţ**

Prima lucrare ce prezintă o descriere a bilanţului este *Pravila comerţială*[109]*,* în cadrul căreia este dată următoarea definiţie „Bilanţ vrea să zică Cumpănă, care arată care Parte este mai grea sau mai uşoară; când se încheie se strâng toţi debitorii căci se aflâ scrişi în Maestru şii scriu laolaltă în Giurnal supt titlul cei următori la Bilanţu – fl.[110] 50.673,16. Atâta aflăm că ne sunt datori în anul acesta aceşti următori debitori spre încheierea partidelor ce lor vechi şi se scrie toţi debitorii de rând. După aceeea se strâng toţi creditorii, adică cărora le eşti dator şii scrii unul câte unul supt titula aceasta: Bilanţul – cei mai jos fl. 50.673,16” – E. I. Nichifor (1837: 15). Un exemplu de bilanţ, preluat din această lucrare este prezentat în Anexa 2 – *Генерал Біланцу*[111] *(General Bilanţu).*

[109] Lucrarea este concepută ca un dialog între profesor (dascăl) şi elev (ucenic).

[110] Prescurtare de la florini, denumire a unor monede de aur şi argint care au circulat şi pe teritoriul ţărilor române până în secolul al XIX-lea.

[111] Idem 26 (i).

Deşi E. I. Nichifor (1837), prin traducerea realizată, prezintă bazele conceptuale ale bilanţului, remarcăm că, la jumătatea secolului al XIX-lea *nu exista o delimitare conceptuală între balanţă şi bilanţ, deşi în practică aceasta funcţiona*. Astfel, D. Iarcu (1844: 65) prezintă câteva aspecte teoretice şi practice „despre balanţă sau bilanţ". Potrivit acestuia, „la sfârşitul fiecărei luni, neguţătorul trebuieşte să facă *bilanţul lunei,* spre a se asigura dacă condeele s-au trecut bine la Maestru, adică dacă toate sumele dela jurnal s-au trecut la debitele sau la creditele partidelor deschise la Maestru". În fond, acest „bilanţ" era de fapt o balanţă cu o singură serie de egalităţi (la nivelul rulajelor). *Bilanţul,* în sensul actual, era denumit *Bilanţ de ieşire*. Ulterior, Th. Ştefănescu (1874: 320) prezintă *scopul* întocmirii acestui document, şi anume acela „d'a constata într'un modu exactu şi pozitivu, rezultatu obţinutu".

Un alt element ce poate fi remarcat este faptul că, noţiunea de *passiv* nu includea partea de capitaluri proprii, existând o suprapunere conceptuală cu datoriile – C. Petrescu (1901(b)) -respectiv ceea ce în doctrina contabilă franceză este întâlnit sub denumirea de *pasiv extern* - B. Colasse (1995: 98).

**Despre contul de profit şi pierdere**

Pentru prima dată în literatura de specialitate din România D. Iarcu (1844-1845) prezintă contul *Câştig şi pagubă*, la nivelul căruia se determina profitul sau pierderea perioadei de gestiune respective. Acesta nu reprezenta propriu-zis o situaţie financiară, ci doar o partidă (un cont) în cadrul Maestrului al cărui sold era preluat de partida „Capital". Treizeci de ani mai târziu, Th. Ştefănescu (1874: 189) prezintă un cont de profit şi pierdere, al cărui rol era acela „d'a rezuma tote soldurile compturilor supusse la pagube şi beneficii, din care causă în cursu anului operăm cu dânsulu prin escepţiune, rolulu său principalu în comptabilitate este la facerea bilanţului generalu, cându priimeşte la sine rezultatele, profiteloru şi allu pagubeloru date de subdivisiunile selle şi de compturile de speculaţiune". Ulterior, prezentare contului de profit şi pierdere a devenit o constantă.

**Şcoli de contabilitate**

Datorită faptului că în România contabilitatea în partidă dublă a apărut mai târziu decât în celelalte ţări, situaţia privind şcolile de contabilitate este diferită. În primul rând, pentru această perioadă în România, sintagma „şcoală de contabilitate" nu o folosim pentru un grup de gânditori cu preocupări legate de evoluţia contabilităţii, ci pentru a desemna instituţiile în cadrul cărora cei interesaţi puteau deprinde, în mod organizat cunoştinţe de contabilitate. În al doilea rând, ne referim în mod generic la şcolile în cadrul cărora se preda, pe lângă cunoştinţe generale de economie şi *contabilitate*. Climatul studiului contabilităţii este creat la Academia Mihăileană de la Iaşi, instituţie ce a avut în anul 1837 prima promoţie de absolvenţi în domeniul ştiinţelor economice - D. Rusu (1991: 42). Acelaşi autor menţionează faptul că „avem izvoare precise că exista acum aproape 160 ani [în jurul anului 1830 – n.a.] o şcoală comercială a capelei Româneşti din cetatea Braşovului unde se învăţau cunoştinţe deosebit de utile despre conducerea afacerilor: contabilitate şi calcul economic, etica afacerilor, legislaţie economică şi psihologie comercială".

**Profesia contabilă**

Din acest punct de vedere, până în anul 1888 nu a existat o organizare oficială în sensul unei „bresle” a contabililor. Data de 11martie 1888 reprezintă însă momentul în care „un număr restrâns de absolvenţi ai şcoalei comerciale s’au întrunit şi au pus bazele primei înjghebări *Cercul absolvenţilor şcoalelor comerciale şi finanţiar”* – RGCC (1916: 35). Până atunci exista doar distincţia între un *contabil* şi un *ţiitor de registre (grămătic)*. În acest sens, Th. Ştefănescu (1874: 93) este de părere că un contabil are nevoie de cunoştinţe de economie, finanţe, matematică, diferenţa dintre cele două categorii profesionale fiind „aceea care există între un arhitect şi zidar”.

**Publicaţii**

Am remarcat anterior faptul că, la nivel internaţional, în secolele al XVIII-lea şi al XIX-lea au început să apară primele reviste de contabilitate şi primele organizaţii profesionale. Decalajul existent în planul popularizării în România a contabilităţii în partidă dublă se face simţit şi în acest domeniu, însă nu în aceleaşi proporţii. După câteva zeci de ani de la apariţia primei reviste de contabilitate în Italia, mediul publicistic românesc este mai bogat cu o revistă de contabilitate. Dar asta se întâmpla la începutul secolului al XX-lea…

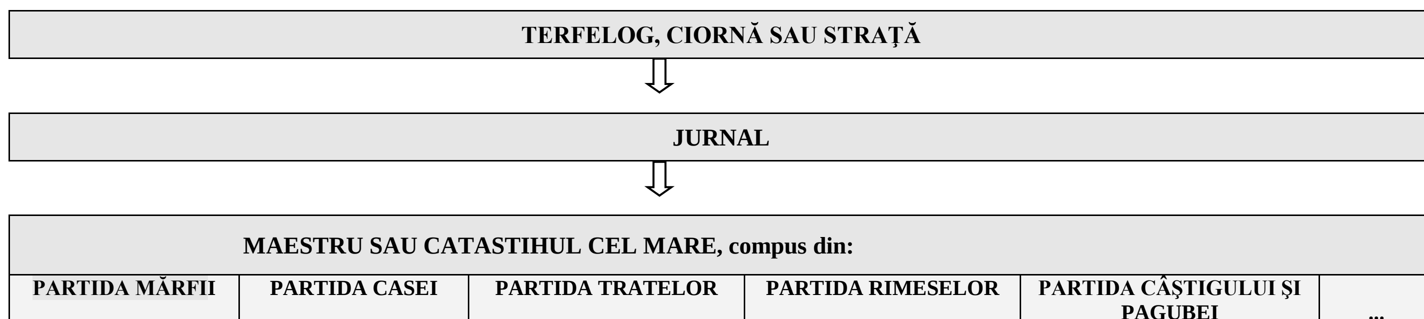
### 2.4.2. ... şi despre aspecte tehnice ale contabilităţii în partidă dublă

Dacă *prima lucrare în limba română care popularizează contabilitatea în partidă dublă* este considerată în unanimitate de cercetătorii în domeniul istoriei contabilităţii ca fiind *Pravila comerţială*, în opinia noastră, *prima lucrare care prezintă în mod detaliat, cu definiri teoretice completate de exemplificări practice, „arhitectura” sistemului contabil în partidă dublă este Dopia Scriptura,* traducere din limba franceză făcută de D. Iarcu (1844(I) şi 1845(II)). Dat fiind faptul că, în această lucrare sunt prezente unele aspecte interesante, o parte din acestea reprezentând elemente specifice, regăsite doar la nivelul acestei lucrări, o altă parte fiind caracteristice epocii, şi deci comune mai multor lucrări, vom recurge la o prezentare schematică a elementelor caracteristice, urmate de o scurtă exemplificare practică. Acolo unde, în literatura vremii au existat şi soluţii alternative sesizate de noi sau elemente ale schimbării, vom proceda la o abordare comparativă. Astfel, cercetând sistemul de contabilizare în partidă dublă prezentat în această lucrare, constatăm următoarele aspecte:

- Contabilitatea în partidă dublă avea iniţial la bază consemnarea tranzacţiilor într-un *set de documente tripartit*[112]*,* ce cuprindea: *terfelogul* (ciorna sau straţa), *jurnalul* şi *maestrul* (catastihul cel mare), astfel:

[112] După cum am precizat în subcapitolul anterior, sistemul de documente recomandat era diferit de la autor la autor. Deşi legislaţia în vigoare la acea dată cerea doar ţinerea jurnalului, în toate lucrările sunt prezentate (uneori sub denumiri diferite) Jurnalul şi Maestrul.

**Schema 4**




- În *terfelog* (ciornă, straţă) erau explicate şi trecute în ordine cronologică toate tranzacţiile derulate într-o anumită perioadă de timp (explicarea tranzacţiei şi suma aferentă acesteia);

**Tabelul 10**

| **TERFELOG SAU CIORNĂ**<br>**1 ianuarie – 31 martie** |
|---|
| 1. ________________________1 ianuarie 1835________________________ |
| Am cumpărt dela Gavril 80 oca zahăr refenat, suta de oca pe lei 500 ---------------------------lei 400 |
| 10.________________________9 ianuarie 1835________________________ |
| Am vândut lui Petre, în capitală, o calitate de spert nestins, 11 vedre, vadra<br>pentru lei 21, care face suma totală--------------------------------------------------------------------lei 231 |
| ------------------------------------------------------------------------------------------------------------------- |

- Informaţiile din terfelog, erau reluate în *jurnal*. Acesta prezenta următoarele particularităţi:
  - Pe prima coloană erau trecute, sub formă de fracţie, două cifre[113]. Prima din ele indica partida (contul) care se debita, a doua, contul care se credita. Aceste două cifre reprezentau „feţele" (paginile) pe care erau consemnate modificările în conturile deschise în *Maestru* (pe o pagină, erau deschise unul sau mai multe conturi);
  - Nu era utilizată formalizarea matematică (formula contabilă, în forma actuală: D=C), neexistând coloane distincte pentru indicarea conturilor debitoare, respectiv creditoare. Operaţiunea era prezentată descriptiv, particula „la" fiind utilizată în sensul în care este folosit semnul „=" în prezent (spre exemplu, *Partida mărfii* la *Gavril*, avea semnificaţia formulei contabile actuale: *Mărfuri = Furnizori*);

**Tabelul 11**

| **JURNAL**<br>**început la 1 Ianuarie 1835 şi sfârşit la 31 martie dintr'acelaşi an** | | |
|---|---|---|
| **Faţa 1** | | |
| 1<br>3 | (1)__________________1 ianuarie______________________________<br>Partida mărfii la Gavril l. 400 pentru 80 oca de zahăr refenat, suta pe lei 500<br>de trecut | 400<br>4828 |
| **Faţa 2** | | |
| 8<br>1 | suma de apoi<br>(10)__________________9 deto______________________________<br>PETRE<br>La partida mărfii l. 231. – Atât a costisit vânzarea a 11 vedre rachiu spirt nestins, vadra pe lei 21<br>de trecut | 4828<br><br><br>231<br>-----7375 |

[113] În lucrările ulterioare nu mai este prezent acest aspect.

- *Maestrul* cuprindea mai multe partide, la nivelul cărora erau prezentate operaţiunile, fie în debitul, fie în creditul unei partide, conform modelelor prezentate în cadrul tabelelor 12 -15;
- Exista o contabilitate detaliată a clienţilor şi furnizorilor, în sensul că informaţiile erau prezentate, în mod distinct, pentru fiecare terţ, contul utilizat purtând denumirea furnizorului sau clientului respectiv;
- *Nu exista o demarcaţie între cheltuielile întreprinderii şi cele personale*, dimpotrivă, în Condica Comercială - D. Iarcu (1844: 2) - se prevedea „să se arate [în Jurnal – n.a.] ... sumele întrebuinţate la cheltuiala casei sale". În acest sens, informaţii similare sunt prezentate şi de E. I. Nichifor (1837: 6) „...se scriu toate cheltuielile ce se fac pe mâncare şi pe simbriile slugilor";
- *Nu erau utilizate conturi de cheltuieli, respectiv venituri în cazul vânzărilor obişnuite* (nespeculative). Exista totuşi un cont în care se înregistrau câştigurile şi pierderile (Partida câştigului şi pagubei). Rolul acestui cont este explicat de D. Iarcu (1844: 30) astfel: „partida aceasta se deschide numai ca să dea mai multă lămurire condeelor, şi să pue pe neguţători în stare a'şi cunoaşte câştigul ce ese, şi paguba ce li se poate întâmpla. Această partidă se debită de toate pagubele, şi se credită de toate câştigurile...". În categoria pagubelor (cheltuielilor) erau incluse *cheltuielile casei, dobânda plătită, scăzământul perdut, eventualele pagube* (spre exemplu, „paguba de la o bute de vin care s'a spart"), iar în categoria câştigurilor (veniturilor) se regăseau *sumele primite în mod excepţional* (spre exemplu, o moştenire primită era considerată un câştig), *scăzământul oprit, dobânda oprită, câştigul din speculaţiune*[114] - Tabelul 15;
- *Vânzările erau contabilizate invers achiziţiilor* (spre exemplu, *Petre* la *Partida mărfii*[115], adică, în termeni actuali, *Clienţi = Mărfuri*) fără a se recunoaşte un venit (câştig) în momentul vânzării;
- „Cheltuielile făcute în socoteala mărfurilor" (transport, asigurare, depozitare, manipulare, etc) se adăugau preţului de cumpărare al mărfii respective, formând „preţul costisitor" , iar reducerile „orice valori cari fac să scadă preţul mărfurilor" diminuau valoarea acestora (se înregistrau în creditul contului *Mărfuri*) – C. Petrescu (1901(a): 207);

[114] Un exemplu de astfel de câştig era consemnat în ciornă (terfelog) - D. Iarcu (1845: 275-297) - astfel: „am cumpărat de la Teodosie 140 buţi de vin, una pe lei 200, care fac toate lei 2000. Am vândut *chiar aceste 10 buţi de vin* [s.n.] lui Toma, una pe lei 240, care fac 2400". Doar în această situaţie câştigul era înregistrat prin creditarea contului de profit şi pierdere. În cazul unei vânzări normale (neconsiderată speculaţie), se credita contul (partida) Mărfuri, cu valoarea preţului de vânzare.

[115] În Terfelog (Straţă) era consemnată următoarea explicaţie: am vândult lui Petre, în capitală, o calitate de spirt nestins, 11 vedre, vadra pe lei 21, care face suma totală de 231) – D. Iarcu ( 1845: 275).

**Tabelul 12**

| **Faţa 1** | | **MAESTRU**<br>**PARTIDA MĂRFII** | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **Dare sau debit** | | | | | | | **Luare sau credit** | | | | | | |
| Date | Zile | Partide creditate amărunte | Art. jurnal | FT PUR | Suma | | Date | Zile | Partide debitate amărunte | Art. jurnal | FT PUR | Suma | |
| 1835 ian. | 1 | La Gavril, o cumpărare, 80 oca zahăr ..................................... | 1 | 3 | 400 | | 1835 ian | 9 | De la Petre, 11 vedre de rachiu spirt nestins ............................... | 10 | 8 | 231 | |

...................................................

**Tabelul 13**

| **Faţa 3** | | **MAESTRU**<br>**GAVRIL** | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **Dare sau debit** | | | | | | | **Luare sau credit** | | | | | | |
| Date | Zile | Partide creditate amărunte | art. jurnal | FT PUR | Suma | | Date | Zile | Partide debitate amărunte | art. jurnal | FT PUR | Suma | |
| | | | | | | | 1835 ian | 1 | De la Partida mărfii ................................... | 1 | 1 | 400 | |

....................................................

**Tabelul 14**

| **Faţa 8** | | **MAESTRU**<br>**PETRE** | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **Dare sau debit** | | | | | | | **Luare sau credit** | | | | | | |
| Date | Zile | Partide creditate amărunte | art. jurnal | FT PUR | Suma | | Date | Zile | Partide debitate amărunte | art. jurnal | FT PUR | Suma | |
| 1835 ian. | 9 | La Partida mărfii ......................................... | 10 | 1 | 231 | | | | | | | | |

**Tabelul 15**

| MAESTRU<br>PARTIDA CÂŞTIGULUI ŞI A PAGUBEI | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **Faţa 5** | | | | | | | | | | | | | |
| **Dare sau debit** | | | | | | | **Luare sau credit** | | | | | | |
| Date | Zile | Partide creditate Amărunte | Art. jurnal | Faţă ptr. credit | Suma | | Date | Zile | Partide debitate Amărunte | Art. jurnal | Faţă ptr. debit | Suma | |
| 1835 | | | | | | | 1835 | | | | | | |
| Ian. | 31 | La P. Casei bani (*Cheltuielile casei pe o lună*) | 33 | 2 | 400 | | Ian. | 24 | Dela casă, *partea mea de moştenire* | 26 | 2 | 12.000 | |
| | | | | | | | Febr. | 4 | Dela Antonie, *scăzământ oprit* | 38 | 7 | 9 | 22 |
| Febr. | 12 | La P. Tratelor *(plătiţi pentru dobândă)* | 44 | 3 | 12 | | | 10 | Dela P. Rimeselor, *dobânda oprită* | 43 | 4 | 24 | |
| | 15 | La P. Rimeselor *(scăzământ perdut)* | 47 | 4 | 12 | | | 13 | Dela Fătuţa, *tras scăzământ* | 45 | 6 | 90 | |
| | 25 | La cei următori *(idem)* | 55 | 4 | 57 | | | 24 | Dela cei următori, *idem* | 54 | 6 | 26 | |
| | 28 | La cei următor (*pentru cheltuiala casei pe o lună*) | 58 | 4 | 500 | 13 | | 28 | Dela cei următori, *plătit la Dan pe 3 luni* [chirie – n.a.] | 58 | 6 | 300 | 10 |
| | | | | | 981 | | | | | | | 12449 | |
| Martie | 9 | La cei următori *(scăzământ perdut)* | 65 | 4 | 51 | 13 | Martie | 15 | Dela kasă, *câştig din speculaţie* | 68 | 2 | 400 | 32 |
| | 11 | La cei următori *(paguba de la o butie de vin)* | 66 | 4 | 100 | | | 16 | Dela cei următori, *idem* | 69 | 2 | 603 | |
| | | | | | 525 | 6 | | 21 | Dela cei următori, *idem* | 71 | 2 | 900 | |
| | 31 | La cei următor (*pentru cheltuiala casei pe o lună*) | 75 | 4 | 1657 | | | 23 | Dela cei următori, *idem* | 72 | 2 | 1000 | |
| | | | | | | | | 31 | Dela cei următori, *câştig din 2 specuaţii* | 75 | 2 | 6455 | |
| | 31 | La partida capital, *pentru răfuire* | 77 | 9 | 31929 | 19 | | | | | | 21807 | |
| | | | | | 33586 | | | 31 | Dela cei următori, *câştig din 3 partide* | 76 | 2 | 11779 | 32 |
| | | | | | | | | | | | | 33586 | 3 |
| | | | | | | 16 | | | | | | | 35 |
| | | | | | | 35 | | | | | | | |

- În cazul „procedeului vechi" - D. Iarcu (1844 – 1845) et al. - evidenţa mărfurilor se ţinea prin utilizarea *inventarului intermitent.* Soluţia tehnică era diferită de cea din perioada actuală şi implica funcţionarea contului *Mărfuri* de maniera următoare: se debita cu *valoarea costului de achiziţie* (preţul costisitor) şi se credita cu *preţul de vânzare.* În situaţia în care, în mod ideal, întreaga marfă era vândută, suma existentă în soldul final (creditor) al contului de mărfuri reprezenta profitul (câştigul) realizat în urma tranzacţiilor cu mărfuri, altfel erau create distorsiuni informaţionale. În această situaţie, valoarea reală a stocurilor de mărfuri existente la sfârşitul unei perioade de gestiune era determinată prin *inventariere.* În cealaltă situaţie - „procedeului nou sau raţional" – prezentat de Th. Ştefănescu (1888) şi C. Petrescu (1901), ce implica *permanenţa inventarului,* sumele înregistrate atât în debitul cât şi în creditul contului de mărfuri reprezentau *costul de achiziţie* al mărfurilor cumpărate sau vândute, după caz. În consecinţă, pentru reflectarea diferenţei dintre preţul de vânzare şi costul de achiziţie (preţul costisitor) era folosit un cont distinct, numit *Vânzarea mărfurilor*, cont ce înregistrează în credit valoarea câştigului, iar în debit, valoarea pierderii. Potrivit modalităţii de formalizare contabilă actuală (D = C), utilizând cele două procedee, cumpărarea de mărfuri în valoare de 1.000 lei, urmată de vânzarea acestei cantităţi cu preţul de vânzare de 1.200 lei, tranzacţiile implică următoarea secvenţă de înregistrări contabile:

**Tabelul 16**

| **Procedeul „vechi" (D. Iarcu - 1844)**<br>**- inventarul intermitent -** | **Procedeul „nou" (C. Petrescu - 1901)**<br>**- inventarul permanent -** |
|---|---|
| *Achiziţie:*<br>*Mărfuri* = *X* [342] 1.000 lei | *Achiziţie:*<br>*Mărfuri* = *Furnizori* 1.000 lei |
| *Vânzare:*<br>*Y* [343] = *Mărfuri* 1.200 lei | *Vânzare:*<br>*Clienţi* = *Mărfuri* 1.000 lei<br>*Clienţi* = *Vânzarea mărfurilor* 200 lei |
| *Recunoaşterea câştigului (la sfârşitul perioadei*):<br>*Mărfuri* = *Partida câştigului şi pagubei* 200 lei | *Închiderea veniturilor:*<br>*Vânzarea mărfurilor* = *Profit & Pierdere* 200 lei |

- *La sfârşitul lunii, Partida câştigului şi pagubei* se „răfuia" cu *Partida Mărfurilor* (*Partida Mărfii* la *Partida câştigului şi pierderii*), pentru a se prelua valoarea „profitului"[344] determinat la nivelul contului *Mărfuri* (SFC) şi, de asemenea, cu *Partida capitalului* (*Partida câştigului şi pagubei* la *Partida capitalului*) pentru valoarea profitului determinat ca diferenţă între totalul veniturilor şi totalul cheltuielilor;

[342] Numele furnizorului.
[343] Numele clientului.
[344] Comentarii vis-à-vis de relevanţa informaţiilor furnizate de soldul final al contului *Mărfuri* în cazul celor două metode se regăsesc în RGCC (1910: 215-220).

- *Partida câştigului şi pagubei* nu figura în mod direct în bilanţ, informaţia reprezentând câştigul (profitul) obţinut fiind transferată în *Partida capitalului*;
- *La sfârşitul lunii,* conturile de activ, pasiv (în sensul de datorii) şi capital se închideau prin *Bilanţul eşirei* (*Bilanţul eşirei* la *Active*, respectiv *Pasive* la *Bilanţul de eşire* şi *Partida capitalului* la *Bilanţul de eşire*). În cazul contului *Mărfuri,* suma trecută în *Bilanţul de ieşire* era preluată din *Inventarul general.* Aceste aspecte sunt ilustrate de noi în Anexa 3 – *Бilanцul de euire*[345] *(Bilanţul de eşire),* respectiv Anexa 4 – *Kataгrafie sau inbentariu гeneral*[346] *(Catagrafie sau inventariu general).*

## 2.2.3. Aspecte conexe contabilităţii, prezente în literatura epocii

Ca urmare a analizei literaturii contabile publicate în această perioadă se poate remarca faptul că, pe lângă prezentarea unor aspecte teoretice şi practice privind contabilitatea în partidă dublă sunt prezentate şi alte probleme adiacente înregistrărilor contabile[347], dar necesare informării contabile. Se poate remarca faptul că, în mare parte, în cadrul lucrărilor publicate, probleme specifice îndeosebi comerţului dar şi finanţelor şi dreptului se întrepătrund cu aspecte specifice „ţinerii contabilităţii”. În opinia noastră, acest fapt are o cauzalitate multiplă, variind de la faptul că apariţia contabilităţii a fost generată de practicarea comerţului la faptul că profesorii predau mai multe discipline, tandemul cel mai des întâlnit fiind contabilitate – comerţ. În fapt, nu se poate face o distincţie netă între problemele de contabilitate şi alte probleme, graniţa nefiind explicit trasată între ceea ce ţine de contabilitate sau ceea ce aparţine altui domeniu.

**Determinarea dobânzii**

În această perioadă sunt prezentate, începând cu *Pravila comerţială* (1937: 113), aspecte cu privire la calculul dobânzii. Astfel, în această primă lucrare sunt prezentate elemente ce vizează calculul lunar şi trimestrial al dobânzii. În lucrările ulterioare – Th. Ştefănescu (1874), C. Petrescu (1901), M. I. Mihăilescu (1901) - problema este reluată şi dezvoltată, fiind prezentate în detaliu trei modalităţi de calcul a dobânzii în cazul conturilor curente: *metoda directă, metoda indirectă* şi *metoda hamburgheză.* Indiferent de modalitatea de calcul aleasă rezultatul era acelaşi, fapt fără influenţă din punct de vedere contabil.

---

[345] Idem 26 (i).
[346] Ibidem.
[347] Potrivit definirilor existente în această perioadă, rolul contabilităţii se reducea în principal la „ţinerea conturilor” – I. C. Panţu (1907: 3).

**Despre efecte de comerţ, scont şi rabat**

Existenţa în această perioadă a unei legături biunivoce între comerţ şi contabilitate a generat prezenţa unor informaţii detaliate în „manualele de comerţ şi contabilitate" despre *rimese, trate* şi modul de utilizare al acestora. În acest sens amintim, lucrările lui Th. Ştefănescu (1874) şi I. C. Panţu (1898). De asemenea, sunt prezentate şi exemplificate modalităţile de calcul şi înregistrare contabilă aferente sconturilor şi rabaturilor. Trebuie remarcat faptul că, noţiunea „rabat" nu avea aceeaşi sferă de cuprindere ca în prezent, ea desemnând în fapt o reducere financiară: „în practică se întrebuinţează uneori în locul expresiunei *scont de cassă* [s.n.] termenul *rabat* [s.n.]" – I. C. Panţu (1898: 39). Din punct de vedere al formalizării contabile I. C. Panţu (1898: 37) prezintă viziunea practicienilor, care debitau un cont ce desemna clientul (numele clientului) către care se efectua vânzarea în contrapartidă cu contul *Mărfuri* cu valoarea preţului de vânzare. Această înregistrare era urmată, în momentul calculării şi înregistrării scontului, de debitarea conturilor *Mărfuri* cu valoarea scontului acordat, respectiv *Cassa* în contrapartidă cu contul ce desemna clientul respectiv. Remarcăm preferinţa unei „reglări interne" a situaţiei la nivelul contului *Mărfuri,* în detrimentul recunoaşterii unei cheltuieli.

**Despre împărţirea câştigului**

Dat fiind faptul că în acea perioadă, derularea unor afaceri implica existenţa de „tovărăşii", unul din aspectele prezentate în prima carte ce tratează în mod unitar atât probleme de comerţ cât şi de contabilitate în partidă dublă – E. I. Nichifor (1837) este cel referitor la „împărţirea câştigului". Criteriul de împărţire recomandat are la bază aplicarea „regulei de trei simplă" din matematică.

Pe lângă aspectele semnalate anterior sunt prezentate şi exemplificate *modalităţile de calcul aferente comisioanelor şi chiriilor* - E. I. Nichifor (1837), în acest sens nefiind elemente semnificative de semnalat. În concluzie, remarcăm preocuparea autorilor vremii pentru clarificarea a cât mai multe aspecte ce au legătură în mod implicit sau explicit cu contabilitatea unei entităţi economice.

# CAPITOLUL AL III-LEA

## REPERE PRIVIND EVOLUŢIA CONTABILITĂŢII ÎN PERIOADA 1908-1948

### 3.1. Paradigme ale dezvoltării contabilităţii la nivel internaţional

Analiza contabilităţii din prima jumătate a secolului al XX-lea trebuie făcută în contextul economic, politic şi social existent. La nivel internaţional, această perioadă a fost marcată de trei evenimente importante: cele două războaie mondiale (1914-1918) şi (1939-1944), respectiv Marea Criză Economică (1929-1933). Aceste evenimente au avut consecinţe negative în plan economic, dar „în mod surprinzător, Europa Occidentală a trecut din această experienţă într-o perioadă de creştere economică fără precedent după anul 1945 şi a lăsat deoparte ostilitatea tradiţională, formând Piaţa Comună" - J. Foreman-Peck (1995: 12).

În plan contabil, această perioadă este marcată de preocupările existente la nivel mondial pentru crearea unui plan de conturi (în ţările continentale, în special în Germania) şi de cele cu privire la îmbunătăţirea comunicării financiare, dat fiind faptul că, „criza din 1929 a făcut publicul conştient asupra lipsei de informaţie contabilă"- A. Naciri (1986), citat de N. Feleagă (1995: 55). De asemenea, au existat preocupări legate de inflaţie şi contabilitatea de gestiune.

În plan teoretic, se detaşează preocupările legate de crearea unui plan de conturi. Aceste aspecte au fost susţinute în special de reprezentanţii şcolii germane de contabilitate, lider de opinie în acest sens fiind Eugen Schmalenbach. Într-un studiu ce vizează evoluţia modelelor de planuri de conturi în perioada 1900 - 1945, J. Richard (1995 (a): 88) identifică următoarele faze: *prima fază, între 1900 şi 1918*, în care cele mai multe modele de planuri de conturi au fost iniţiate de specialiştii belgieni şi francezi, scopul principal fiind acela de a standardiza formatul bilanţului şi cel al contului de profit şi pierdere pentru a îmbunătăţi comunicarea financiară externă; *a doua fază, între 1918 şi 1937,* perioadă în care, în Germania, au apărut noi modele de planuri de conturi al căror prototip a fost conceput de Eugen Scmalenbach în anul 1927 şi care avea ca principiu de organizare monismul formal; *a treia fază, între 1937 şi 1945,* perioadă în care realizările ce au avut loc în cadrul celei de-a doua fază au început să fie criticate datorită deficienţelor teoretice şi practice în ce priveşte comunicarea financiară şi au început să apară planuri de conturi care erau bazate pe principiul dualismului formal. În funcţie de principiul de organizare (monism sau dualism formal), în literatura de specialitate există sisteme contabile organizate într-un „singur circuit" şi sisteme contabile organizate în „două circuite". Cu privire la acestea, W. Bechtel (1995: 288) apreciază că „ambele sisteme necesită ca linia de demarcaţie între contabilitatea financiară şi contabilitatea de

gestiune să fie menţinută", în sensul că „în contabilitatea financiară veniturile sunt prezentate în opoziţie cu cheltuielile, în timp ce contabilitatea de gestiune prezintă performanţele şi costurile".

Pentru a reflecta trendul existent la nivel european, în ce priveşte principalele modalităţi de organizare a planurilor de conturi, vom prezenta următorul tabel - J. Richard (1995(a): 90):

**Tabelul 17**

| **Relaţiile dintre contabilitatea financiară şi cea de gestiune** / **Principiul de organizare a claselor de conturi**[348] | **Principiul monismului formal** | **Principiul dualismului formal** |
|---|---|---|
| **Principiul situaţiilor financiare condensate** | • H. Godefroid (Belgia) 1869<br>• P. Otlet (Belgia) 1901<br>• G. Faure (France) 1909<br>• J.F. Schär (Germania) 1911<br>• H. Blairon (Belgia) 1926 | • O. Bredt (Germania) 1938<br>• K. Käfer (Elveţia)1943<br>• P. Garnier (Franţa) 1945 |
| **Principiul circuitului** | • E. Schmalenbach (1927)<br>• Planul de conturi sovietic (1929)<br>• Planul de conturi (naţional) impus de cel de-al treilea Reich (1937) - [cunoscut ca planul Göring – n.a.] - opţional<br>• Planul de conturi francez (1942) - opţional<br>• Planurile de conturi din economiile planificate (1945) | • Planul de conturi (naţional) impus de cel de-al treilea Reich (1937) - [cunoscut ca planul Göring – n.a.] - opţional<br>• Planul de conturi francez (1942) - opţional |

Observăm că preocupările cu privire la elaborarea şi aplicarea în practică a unui plan de conturi s-au manifestat cu precădere în ţările continentale (Germania, Franţa). Direcţiile de cercetare existente în România în perioada analizată de noi se înscriu în acest circuit de idei existent la nivel european, dar acestea au început mai târziu (abia în anul 1941 s-a constituit o comisie în cadrul Ministerului Coordonării ce avea ca obiectiv „normarea" contabilităţii). De asemenea, se poate remarca faptul că, în mediul contabil anglo-saxon nu au existat preocupări legate de elaborarea unui plan de conturi, perioada dintre anii 1900-1940 fiind caracterizată în Anglia ca fiind una de „conservatorism şi stagnare" - C. Napier (1995: 270). Problemele sesizate erau legate de *calitatea precară a situaţiilor financiare*, fapt ce a avut drept consecinţe crearea în anul 1925 a unui comitet de amendare a *Legii societăţilor comerciale*. Obiectivele acestui comitet au fost focalizate asupra conturilor de grup şi publicării contului de profit şi pierdere. Problema majoră era aceea că „profesia contabilă britanică nu dispunea de o teorie la care să facă recurs" şi abia în anul 1930 (după criza din 1929) „a existat o încercare timidă din partea unor contabili de a pune bazele unei gândiri sistematice cu privire la forma conţintul şi funcţiile situaţiilor financiare"- C. Napier (1995: 273).

[348] Existau două principii de structurare a planurilor de conturi: *principiul circuitului* şi *principiul bilanţier* (întocmirii bilanţului). Principiul circuitului presupune ca la baza modului de organizare a planurilor de conturi să fie luată în consideraţie ordinea în care bunurile circulă în diferite faze ale procesului economic (aprovizionare – producţie – vânzare). În cazul utilizării principiului bilanţier, bilanţul şi contul de profit şi pierdere sunt considerate drept reper în vederea stabilirii ordinii claselor de conturi în cadrul planului de conturi.

Complementar acestor preocupări au existat cercetări cu privire la atenuarea efectelor inflaţiei asupra contabilităţii sau chiar eliminarea acestora. Acestea au fost dezvoltate îndeosebi în Germania, la începutul anilor '20, datorită dimensiunilor luate de fenomenul inflaţionist din această ţară după primul război mondial. Un alt aspect interesant sesizat de P. Walton (1995: 8) este acela că „primul război mondial a fost probabil, un factor major care a contribuit la răspândirea tehnicii contabilităţii costurilor în Marea Britanie”. Remarcăm că, aceste aspecte au făcut şi obiectul preocupărilor cercetării contabile din România din această perioadă.

Perioada dintre cele două războaie mondiale a fost marcată de Marea Criză Economică de la New-York, din anul 1929. Cu privire la impactul crahului bursier asupra comunicării financiare, N. Feleagă (1996(a): 245) apreciază că acesta „a fost însoţit de un val de proteste din partea investitorilor, unul dintre <<capetele de acuzare>> fiind *lipsa de relevanţă a informaţiilor contabile publicate şi caracterul, adesea, extrem de înşelător al acestora* [s.n.]”. Drept consecinţă, în anul 1933 a fost înfiinţată în SUA *Comisia valorilor mobiliare* (Securities and Exchange Commission), unul dintre obiectivele acesteia fiind emiterea unor reguli de comunicare a informaţiilor financiare care să fie respectate de toate societăţile cotate la bursa de valori.

Încheierea celui de al doilea război mondial a antrenat şi sfârşitul unei perioade contabile începută odată cu secolul al XX-lea. Cu un decalaj temporar de câţiva ani, în principalele ţări europene începe o nouă „eră” în contabilitate: „în Italia, Mussolini generase o nouă reformă în contabilitate, în timp ce în Austria au fost preluate toate ramificaţiile Codului Comercial German” - P. Walton (1995: 8). În Franţa, după propunerea unui sistem contabil monist (1942) care nu a fost niciodată pus în practică, a urmat o perioadă de reformă soldată cu un *Plan Contabil Naţional* ce instrumenta un sistem contabil dualist. În Germania, în perioada în care a existat o economie de război (1937-1944), a fost aplicat un sistem contabil monist, ce avea la bază planul Schmalenbach. Ulterior, în Germania Occidentală a fost păstrat, timp de câteva decenii (până în anul 1971) un sistem contabil monist. În cealaltă parte a Germaniei, ca de altfel în toate ţările Europei Centrale şi de Est aflate sub influenţa Uniunii Sovietice, odată cu instaurarea comunismului începe o perioadă de *ermetizare* a contabilităţii.

## 3.2. Teorii şi probleme contabile dezbătute în România

Dacă cele două Războaie Mondiale au bulversat activităţile economice, sociale şi politice din prima jumătate a secolului al XX-lea, în plan contabil au avut loc „lupte” de idei, fiind, în ceea ce priveşte teoriile vehiculate şi problemele dezbătute, o perioadă prolifică în istoria contabilităţii româneşti. Un „start” echitabil în planul disputelor ştiinţifice a fost asigurat de aparţia în anul 1908 a primei reviste cu specific contabil şi comercial, *Revista Generală de Comerţ şi Contabilitate*

(RGCC)[349], în paginile căreia s-a militat fervent pentru constituirea celei dintâi organizaţii profesionale din România: *Corpul Contabililor Autorizaţi şi Experţi*. Acesta s-a înfiinţat la 13 iulie 1921 şi a funcţionat până în anul 1951, moment în care a fost interzis de către regimul comunist - www.ceccar.ro.

Analizând perioada 1900-1947 din punct de vedere epistemologic, I. Ionaşcu (1997: 179) afirmă că „două idei majore au frământat gândirea contabilă românească din această perioadă: care este valoarea contabilităţii, ca formă de cunoaştere umană, adică dacă este sau nu ştiinţă, şi cum trebuie făcută reglementarea contabilităţii". Pe lângă analiza acestor aspecte, recursul la istoriografie scoate în evidenţă preocupări contabile privind: prezentarea bilanţului şi „relevanţa" informaţiilor oferite de acesta, modalităţi de aplanare a distorsionării datelor generată de inflaţie (reevaluare, bilanţ-aur sau bilanţ revalorizat?), rolul amortizărilor în contabilitate, aspecte privind calculaţia costurilor, contabilitatea instituţiilor publice, etc.

### 3.2.1. Direcţii de manifestare în literatura contabilă: mediul publicistic şi mediul universitar[350]

**Mediul publicistic din domeniul contabilităţii**

Cercetarea colecţiilor Revistei Generale de Comerţ şi Contabilitate (RGCC) şi Buletinul Contabililor (BC) relevă, pe lângă astfel de dialoguri ştiinţifice o anumită stare de efervescenţă a spiritului, renăscută parcă din nuanţele apusului unei „la belle époque" în Bucureşti şi

---

[349] Ideea înfiinţării revistei a fost lansată în cadrul primului *Congres al absolvenţilor şcoalelor comerciale din ţară,* ce a avut loc la data de 29 octombrie 1906, şi a fost concretizată prin apariţia primului număr al revistei în ianuarie 1908. Intrarea României în război în august 1916 a dus la întreruprerea apariţiei revistei pentru o perioadă de patru ani şi jumătate (iulie 1916 - decembrie1920). Ulterior, aceasta a continuat să apară până în luna martie a anului 1947. Din anul 1945 revista s-a confruntat cu probleme financiare şi drept urmare a apărut trimestrial şi nu lunar. Cauzele încetării apariţiei au rămas neelucidate. Înclinăm a crede că motivul iniţial al încetării apariţiei nu a fost unul de factură politică, ci de natură economică, în acest sens stând mărturie apelurile către cititori pentru plata abonamentelor: „Revista Generală de Comerţ şi Contabilitate îşi continuă apariţia cu toate greutăţile deoarece considerăm că facem prin aceasta un real serviciu colegilor noştrii. Aşteptăm din partea colegilor să ne uşureze aceste greutăţi, achitând din vreme abonamentul". Argumentele în favoarea acestei afirmaţii sunt, pe de o parte existenţa în continuare a Corpului Contabililor Experţi şi Autorizaţi din România până în anul 1951 şi organizarea de concursuri în vederea dobândirii calităţii de expert contabil (spre exemplu, la data de 31 martie 1949), în acest sens fiind publicat un aviz în BC (1949: 151), pe de altă parte, continuarea apariţiei unei alte reviste, Buletinul Contabililor (1937-1955), chiar dacă, începând cu jumătatea anului 1948 (numerele 3 şi 4, apărute după 11 iunie 1948) şi mai pregnant din anul 1949, formula de apariţie a fost modificată, imixtiunea politicului fiind evidentă. Totuşi, o parte a exemplarelor Revistei Generale de Comerţ şi Contabilitate existente în Biblioteca Academiei Române mai păstrează încă amprenta cenzurii comuniste, purtând eticheta *Interzis* (RGCC 1923 – nr. 3; 1924-1925 – nr. 1, 2; 1926-1927 – nr. 1-3, 7, 8; 1940: 1, 5, 6-10; 1941: 3, 5, 6, 9 şi 1942: 1, 2), în timp ce toate numerele anterioare ale revistei concurente, Buletinul contabililor, au trecut bariera cenzurii.

[350] Sub această titulatură, recurgem la o scurtă trecere în revistă a principalelor probleme prezentate în broşurile, manualele universitare, în cărţile şi, eventual, tezele de doctorat apărute în această perioadă. În ce priveşte tezele de doctorat, nu a fost realizată însă o cercetare sistematică.

pigmentată uneori de sciziuni apărute în cadrul colegiului de redacţie al revistei[351], alteori întunecată de spectrul războiului. Această stare de efervescenţă a generat un adevărat *efect de sinergie* în cadrul acestei perioade, concretizat în acţiuni comune desfăşurate de membrii „Corpului"[352], concursuri ce vizau definirea unor noţiuni contabile (activ, pasiv, etc.) sau premii pentru elaborarea unei lucrări pe o temă dată. Înainte de a analiza principalele probleme sesizate de noi în cadrul acestei perioade, vom încerca o expunere succintă a aspectelor sesizate atât în plan publicistic cât şi în cel al broşurilor, manualelor universitere sau al cărţilor de autor din domeniul contabilităţii.

Această perioadă a fost marcată de apariţia mai multor periodice cu specific contabil (a se vedea Anexa 1 – *Lista periodicelor cu specific contabil apărute în România*), dintre care cea mai reprezentativă considerăm că este *Revista Generală de Comerţ şi Contabilitate* (1908-1916 şi 1921-1946). Această revistă a fost secondată de *Buletinul Contabililor* (1937-1955), publicaţie editată de secţiunea Ilfov a Corpului Contabililor Experţi şi Autorizaţi. În primul număr al *Revistei Generale de Comerţ şi Contabilitate* – RGCC (1908: 1) - este trasat rolul unei astfel de publicaţii: „lor [contabililor – n.a.] le incumbă greaua îndatorire de a contribui ca, prin modul cum revista va expune şi trata numeroasele şi variatele chestiuni ..., să devină cea dintâiu tribună pregătitoare [a] unei viitoare <<Academii de comerţ>>, fără a nesocoti totuşi chestiunile practice privitoare la comerţul şi finanţele noastre". Pe această linie, de-a lungul timpului, paginile revistei au găzduit diverse probleme, variind de la aspecte teoretice sau practice la diverse proiecte şi propuneri, dintre care menţionăm doar: înfiinţarea *Academiei de Înalte Studii Comerciale* – RGCC (1913: 1-30), şi constituirea *Corpului Contabililor Autorizaţi şi Experţi din România* – RGCC (1921: 211-213). Iniţial, *Revista Generală de Comerţ şi Contabilitate* cuprindea trei secţiuni: contabilitate, comerţ şi finanţe. Ulterior, problemele de contabilitate au

---

[351] Ca urmare a unor neînţelegeri soldate cu dezbinarea colegiului de redacţie în două tabere, în anii 1914, 1915, 1916 au apărut două variante ale aceleiaşi reviste, purtând aceeaşi denumire, una elaborată de vechea grupare, cealaltă de un grup de dizidenţi.

[352] După cum am mai semnalat, până la apariţia propriu-zisă a *Corpului Contabililor Autorizaţi şi Experţi din România* (1921) au existat diverse organizaţii ale absolvenţilor şcolilor comerciale. Astfel, după înfiinţarea la 11 martie 1888 a primei organizaţii, *Cercul absolvenţilor şcoalelor comerciale şi financiare*, în anul 1907 existau două organizaţii: *Asociaţiunea absolvenţilor şcoalelor superioare de comerţ din ţară şi străinătate* şi *Uniunea absolvenţilor şcoalelor de comerţ*. Ulterior, în anul 1910, toate organizaţiile fuzionează şi dau naştere *Corpului absolvenţilor şcoalelor superioare de comerţ* (1916), pe care îl numim în cadrul prezentei lucrări „Corp". În cadrul acestei organizaţii au avut loc primele lucrări referitoare la „regulamentarea profesiunei de contabil" - RGCC (1916: 176). Cinci ani mai târziu, în anul 1921, o parte din membrii acestei organizaţii devin membrii fondatori ai *Corpului Contabililor Autorizaţi şi Experţi din România.* De atunci, „încercări şi proiecte de modificare a legii Corpului, desigur că nu au lipsit. La fiecare schimbare de regim s-a pus chestiunea aceasta" – RGCC (1945: 159). Lovitura de graţie a fost însă dată de regimul comunist în anul 1951, care a dispus desfiinţarea Corpului Contabililor Experţi şi Autorizaţi, acesta fiind „suplinit", în spiritul „modei" de Asociaţia Ştiinţifică a Tehnicienilor (AST), devenită ulterior Asociaţia Ştiinţifică a Inginerilor şi Tehnicienilor (ASIT) – BC (1951/2: 16). În anul 1992, firul tradiţiei în domeniul organizaţiilor profesionale contabile a fost reluat prin înfiinţarea Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România.

surclasat celelalte aspecte. Apariţia *Buletinului Contabililor,* publicaţie oficială a Corpului Contabililor – secţiunea Ilfov, a reprezentat în primii ani doar un „instrument” de comunicare a acestei organizaţii profesionale cu membrii săi. Începând cu jumătatea anului 1939 (luna iunie) sunt publicate şi articole, ce abordează o tematică variată.

În cele ce urmează ne focalizăm atenţia asupra problemelor prezentate în mediul publicistic al vremii ce tratau diverse aspecte ale contabilităţii, regrupate de noi, în mod aleatoriu, în vederea sistematizării prezentării, astfel: *probleme practice, dezbateri teoretice, aspecte legislative, propuneri şi opinii, „provocări intelectuale”, ecouri internaţionale, dialoguri profesionale, „bursa muncii”, jurisprudenţă, premise ale apariţiei contabilităţii naţionale, premise ale orientării către socialism.*

- ***Probleme practice***

Apariţia Revistei Generale de Comerţ şi contabilitate a dus la încetarea monopolului deţinut de „monologurile contabile” pe o temă dată, publicarea unui articol ce trata o anumită temă generând uneori adevărate reacţii în lanţ atât din rândul teoreticienilor cât şi din cel al practicienilor contabili. Exista un adevărat aflux de autori, în general bărbaţi[353], cei ce semnau articole în revistă fiind profesori sau practicieni. Per ansamblu, se detaşează două nume, cel al lui V. M. Ioachim, secondat de Petru Drăgănescu–Brateş, ale căror articole, recenzii sau comentarii au apărut în mod constant în revistă. Aspectele practice ce suscitau cel mai mare interes vizau o problematică variată. Relativ la acestea, prezentăm temele predilecte şi facem unele comentarii pe marginea acestora:

- Cu privire la tratamentul contabil aferent *cheltuielilor de fondare, respectiv cel al cheltuielilor generale şi de publicitate* s-a ridicat problema contabilizării diferenţiate a acestora „trebuie făcută distincţiune între *publicitate – cheltuieli generale* şi *publicitate – cheltuieli de fondare* [s.n.]”. Cheltuielile de publicitate - fondare (constituire) „trebuiesc suportate pe mai multe exerciţii şi deci vor fi amortizate”, în timp ce „dacă din contră, e o simplă lovitură dată într-un an mai viguros în scopul de a atrage atenţiunea unei părţi recalcitrante de public, pentru a o face să alerge către un produs excelent şi cunoscut universal atunci avem <<publicitate – cheltuieli generale>>” – RGCC (1912: 51);
- Dacă în secolul al XIX-lea nu exista distincţie între cheltuielile personale şi cele legate de funcţionarea unei entităţi economice, în această perioadă tratamentul contabil aferent *cheltuielilor personale* este în conformitate cu *principiul (postulatul) entităţii*, care, chiar dacă nu este formulat în mod explicit, are o acţiune implicită. Astfel, V. M. Ioachim, în RGCC (1913: 76-81) ridică problema *înregistrării cheltuielilor personale ale patronului,* în acest sens precizându-se următoarele: „orice întreprinzător, care începe o afacere, dă naştere la o nouă fiinţă juridică, al

[353] În paginile revistei au publicat articole doar două femei: Lucilica (Lucia) Sp. Iacobescu (mai multe articole) şi dr. Iuliana Popescu (un articol, în anul 1941).

cărui nume este firma şi care poate să aibă *drepturi şi datorii deosebite de ale patronului* [s.n.]" – RGCC (1913: 76);

- *Amortizările* reprezintă un subiect predilect al articolelor pe teme de contabilitate, fiind abordat în principal din două puncte de vedere: *tehnica de contabilizare utilizată (metoda directă sau indirectă)* şi *recunoaşterea fiscală a amortizării*. Trebuie remarcat că cea mai mare parte a autorilor ce scriau în revistele de contabilitate au abordat această temă, înregistrându-se o adevărată explozie de articole pe marginea acestui subiect: RGCC (1923: 12-23; 178-186), (1930: 528-530), (1931: 244-255; 327-340), (1932: 55-59), (1933: 271-273), 1935 (159-161; 216-224), (1937: 372-378), (1938: 389-403), (1939: 103-107; 604-612), (1941: 101-103), (1941: 170), (1945: 170-179), (1946: 7-17), respectiv BC (1940: 241-247), (1942: 60), (1945: 31-47), (1946: 16-22), (1948: 78-98);

- Problema alegerii unei metode de contabilizare a *mărfurilor* (*inventarul intermitent* sau *inventarul permanent*[354]) ridicată încă din secolul al XIX-lea a fost reluată şi comentată în paginile revistei – RGCC (1910: 215-220), (1940: 148-157). Astfel, în cazul inventarului intermitent „contul de *Mărfuri Generale, ... se debitează* cu valoarea mărfurilor cumpărate şi cu cheltuielile ce măresc preţul de cost al mărfurilor şi *se creditează* cu valoarea mărfurilor vândute" – RGCC (1924: 24). Dat fiind faptul că, această modalitate de contabilizare prezenta dezavantajul că la finalul unei perioade de gestiune, soldul său nu avea o semnificaţie concretă, în literatura contabilă a vremii era prezentată alternativa utilizării *inventarului permanent*, potrivit căruia, atât în debitul cât şi în creditul contului de mărfuri era reflectat „preţul de cost" multiplicat cu cantitatea cumpărată sau vândută, după caz. Deşi, în plan teoretic a doua soluţie remedia inconvenientul nereflectării reale a valorii mărfurilor existente, aceasta este criticată deoarece în practică existau alte probleme, îndeosebi în cazul unui „detailist, băcan, marchitan, etc.", atunci când cunoaşterea costului exact al fiecărui sortiment era considerată un fapt „aproape imposibil" -RGCC (1910: 217);

- Încheierea celui de-al doilea război mondial a dus la apariţia unor probleme noi, cum ar fi cea a *înregistrării pagubelor de război.* Soluţiile propuse de doctrinarii vremii relevă existenţa unei gândiri contabile flexibile, adaptată la situaţiile posibile. În acest sens, prezentăm câteva soluţii preluate din RGCC (1943: 47):

[354] Potrivit informaţilor publicate în RGCC (1921: 35), „în anul 1840, Quelin inventează *inventarul perpetuu*".

În cazul *constatării pagubei:*

- înregistrarea *diminuării elementelor de activ* cu valoarea din registre:

| | |
|---|---|
| Pagube de război[355] | Contul elementului dăunat |

În cazul *refacerii*:

- înregistrarea *refacerii în total sau în parte, imediat sau mai târziu*:

| | |
|---|---|
| Contul elementului de refăcut | Casa |

sau, în cazul *reparaţiilor:*

- Înregistrarea cheltuielilor cu *reparaţiile*[356]*:*

| | |
|---|---|
| Cheltuieli cu refaceera pagubelor de război | Casa |

- Prezentarea unor tratamente contabile aferente *exportului*[357] (spre exemplu, cazul vânzărilor CIF şi FOB – RGCC (1909: 85)), precum şi temele ce vizau *contabilitatea în agricultură* erau frecvente în primele numere ale RGCC (1908: 301); (1913: 197-199; 303); (1916: 128-136); (1925: 101-103); (1928: 493-500); (1929: 35-37), (1941: 157-169), (1942: 23-24), respectiv BC (1942: 3-27; 64-74; 394-397; 448-452). În mod particular, soluţiile tehnice aferente *contabilităţii exportului de cereale* au generat scrierea unor articole – RGCC (1908: 46) şi chiar „schimburi de replici" între practicienii contabili, dintre care amintim polemica purtată de Gh. Varlam şi G. Popescu – RGCC (1908: 84-86; 163-164; 326);
- Problemele ce vizau *calculaţia costurilor* au început să suscite interesul specialiştilor contabili. Astfel, apar articole specializate pe un anumit segment, cum ar fi *repartizarea cheltuielilor generale de administraţie* - RGCC (1923: 375-382; 410-419), (1934: 74-77), (1939: 336-345) sau care prezintă *o viziune de ansamblu a calculaţiei costurilor în diferite ramuri ale economiei*: *industrie* - RGCC (1935: 464-477; 486-498), (1936: 59-63; 678-687), (1939: 452-459), respectiv *comerţ* - RGCC (1935: 464-477), (1936: 59-63; 678-687). Problema metodelor de repartiţie (procedeelor de repartizare) a cheltuielilor era şi ea prezentată în paginile revistelor, în acest sens putându-se remarca apariţia, pe filieră germană[358], încă din această perioadă, în literatura de specialitate din România, a unor procedee (metode), dintre care amintim: metoda diviziunii, metoda suplimentării, metoda cifrelor de echivalenţă, metoda de cuplaj, etc – BC (1947/4-6: 17-28). Nu erau ocolite nici subiectele legate de *bugetarea costurilor*, în acest sens amintind un

---

[355] În sensul de cheltuieli.

[356] Remarcăm existenţa, în circumstanţe diferite, unor tratamente contabile alternative, asemănător situaţiei prevăzute în prezent de IAS 16: *majorarea valorii activului în cazul îmbunătăţirii performanţelor iniţiale, respectiv recunoaşterea unei cheltuieli, în caz contrar.* Chiar dacă, din punct de vedere practic, situaţiile sunt diferite, sesizăm existenţa unei idei de comune: *activarea sau recunoaşterea unei cheltuieli*, după caz.

[357] Până la izbucnirea primului război mondial, România a fost supranumită „grânarul Europei", ceea ce implica operaţiuni masive de export de grâne, fapt ce *a contribuit probabil la o proliferare a articolelor din această perioadă ce vizau contabilitatea în agricultură, respectiv contabilitatea în export* - RGCC (1908: 84-86, 153, 163-164, 326), (1909: 85, 137-139). Reluarea apariţiei revistei în anul 1921 relevă o deplasare a accentului din aceste domenii către altele (spre exemplu, contabilitatea publică), deşi preocupările nu au dispărut. O explicaţie ar fi realitatea din planul istoric, prezentată de V. Axenciuc (1999: 1) astfel: „în perioada interbelică, 1919 - 1939, stindardul <<România - grânar al Europei>> s-a plecat, întrucât marea proprietate funciară, prin reforma agrară din anul 1921, s-a transformat, în majoritatea ei în mică proprietate şi mică exploatare agricolă, cu randamente reduse".

[358] Traducere din *Buchführung und Kostenrechnung* von Dr. Otto Hess Diplon, Ing. G. Seebauer, Dr. Ioh Fisher (1942: 310).

articol publicat de Şt. Donoaica în BC (1948/1-3: 99-112). De asemena, au existat preocupări legate de stabilirea conţinutului unor noţiuni cum ar fi: „preţ de cost", respectiv „preţ de revenire": „preţul de cost, adică preţul de cumpărare (procurare), preţul de revenire – preţ minim de vânzare" – RGCC (1936: 554). Aceste noţiuni au făcut obiectul unor discuţii în cadrul Consiliului superior al Corpului Contabililor Experţi şi Autorizaţi ce au fost publicate în Revista Generală de Comerţ şi Contabilitate. În mod similar, au fost discutate şi definite următoarele noţiuni (în cazul activităţii comerciale): *cheltuieli generale de administraţie* – „toate cheltuielile în legătură cu scopul urmărit de întreprindrea comercială cum sunt: chirii, salarii, luminat şi încălzit, impozite diverse, etc."; *cheltuieli de procurare în vederea desfacerii* - „toate cheltuielile generale făcute cu procurarea mărfii şi care nu intră în punctul a) [*preţul de cost* - n.a.]"; *cheltuieli de desfacere* - *„*toate cheltuielile făcute pentru realizarea vânzării cum sunt: reclame, vitrine, agenţii de plasare, etc."- RGCC (1936: 554);

- De asemena, cu titlu de exemplu, sunt prezentate diferite aspecte din experienţa în domeniu a altor ţări, cum ar fi *standardizarea contabilităţii şi calculul preţului de cost în Germania* – RGCC (1937: 185-189). O altă idee regăsită în paginile publicaţiilor din această perioadă este *calcularea preţului de revenire industrial pe cale extra-contabilă*. Astfel, „se stabilesc ... *preţuri de revenire technice sau extracontabile* cu ajutorul unor fişe întocmite pentru fiecare obiect fabricat şi cuprinzând coloane pentru cantitatea şi *costul materiei prime întrebuinţate*, pentru costul mânei de lucru şi pentru cheltuielile de fabricaţie raportate la sută" – RGCC (1940: 354);
- Pe lângă aspectele particulare amintite mai sus, prezentarea unor aspecte vizând bilanţul erau des întâlnite: *uniformizarea şi „relevanţa" bilanţului (reevaluare, bilanţ aur sau bilanţ de stabilizare?).* Dată fiind eterogenitatea conţinutului bilanţului, în prima parte a secolului al XX-lea apar „voci" tot mai puternice care militează pentru standardizarea conţinutului acestuia. Astfel pentru „uniformitatea bilanţului" se pronunţă majoritatea autorilor vremii - RGCC (1912: 114), (1915: 18), (1921: 297-299), (1922: 168-172), (1923: 186-190; 220-230; 294-305; 361-371, 397- 410), (1928: 246-248; 348-350), (1938: 373-375), (1941: 307-310), (1943: 196-201). O concretizare a acestei uniformizări o reprezintă *bilanţul obligatoriu pentru Regiile Autonome*[359], „în care s-a prevăzut trecerea separată a cheltuielilor şi veniturilor după denumirea lor*, fără a se face compensaţie între ele"* - RGCC (1945: 31). După informarea noastră, constatăm, pentru prima dată, prezentarea într-o reglementare contabilă din România a conţinutului a ceea ce este cunoscut în prezent ca fiind *principiul necompensării cheltuielilor şi veniturilor*;
- Efectele devalorizării monetare au început să fie semnalate - RGCC (1923: 50-52, 139-141; 149), dar s-a încercat şi contracararea acestora prin propunerea de soluţii, în acest sens amintind:

[359] Elaborat de *Consiliul superior al Administrării Întreprinderilor şi Avuţiilor Publice*, organism creat în anul 1929.

*întocmirea unui bilanţ-aur* - RGCC (1922: 380-386; 422-425), *conversia bilanţului într-o valută stabilă* - RGCC (1939: 434-437), sau *reevaluările* - BC (1941: 241-247), (1942: 126-140);

- Relativ la *publicarea situaţiilor financiare (bilanţurilor),* în RGCC (1912: 44[360]) sunt comentate efectele publicării bilanţului. La acea dată, potrivit art. 178 din Codul de Comerţ (1874) era prevăzută *obligativitatea publicării bilanţului în societăţile anonime şi în comandită pe acţiuni,* pentru celelalte societăţi şi întreprinderile individuale, publicarea fiind facultativă. Autorul respectivului articol prezintă avantajele publicării bilanţului astfel: „dă posibilitatea terţilor de a aprecia situaţia unei întreprinderi, creditul ce merită, mijloacele de acţiune ce întrebuinţează, împiedică abuzul de credit, pune concurenţa pe adevăratele ei baze înlăturând lupta, necesită şi împuţinează numărul falimentelor cari au devenit o adevărată pacoste pentru ţara noastră” şi se pronunţă pentru obligativitatea publicării bilanţului de către toţi comercianţii, împreună cu extrasul contului „Pierdere & Profit”;
- Dat fiind faptul că sfera activităţilor economice se diversifică, încep să fie prezentate şi *probleme privind lichidarea societăţilor comerciale şi fuziunea acestora* – RGCC (1909: 140), (1924: 290-297), (1927: 88-90). Într-un articol apărut în anul 1924, Sp. Iacobescu şi Al. Sorescu prezintă, din punct de vedere economic şi juridic[361], cele două modalităţi ale fuziunii, prin absorbţie şi prin „topire” (contopire), specificând faptul că adevărata fuziune este cea în care are loc o „topire a organismelor juridice”.

- ***Dezbateri teoretice***

Este contabilitatea o ştiinţă? Care au fost „paşii” urmaţi de contabilitate pe parcursul existenţei sale? Care este obiectul de studiu al contabilităţii? Care sunt teoriile bilanţului? Acestea sunt doar câteva din întrebările ce au încercat să-şi găsească răspuns în paginile Revistei Generale de Comerţ şi Contabilitate. În acest sens, semnalăm următoarele aspecte ce sunt prezentate în paginile acestei reviste: *istoria contabilităţii, statutul contabilităţii, teoriile bilanţului, limbaj şi terminologie contabilă,* respectiv *stabilitatea monetară.*

- Aspectele referitoare *istoria contabilităţii* sunt foarte bine reprezentate în literatura vremii. În principal sunt abordate două direcţii: *istoria contabilităţii universale* şi *istoria contabilităţii în România.* În ce priveşte istoria contabilităţii universale, perioada prezentată cu predilecţie este *antichitatea* RGCC (1908: 106), (1937: 312-317) (1938: 151-155; 309-313), (1939: 10; 194), (1942: 57-60), dar există şi articole care abordează o perioadă mai extinsă RGCC (1910: 36-40), (1915: 322-328; 382-385), (1923: 332-334) (1925: 248-251), (1936: 763-766), (1937: 608-613), (1941: 52-56; 140-146; 203-219), (1942: 201-215), (1943: 2). Prezentarea istoriei contabilităţii în

[360] C. Fotescu, *Despre bilanţ – publicarea lui.*
[361] Ambii autori aveau o dublă pregătire profesională: economică şi juridică. De altfel, în acea perioadă exista o afinitate în ceea ce priveşte completarea studiilor economice cu cele juridice, în acest sens în paginile Revistei Generale de Comerţ şi Contabilitate fiind dusă o adevărată campanie în vederea facilitării specializării absolvenţilor şcolilor superioare de comerţ în domeniul juridic, spre exemplu în RGCC (1925: 53).

România a îmbrăcat forma unor articole retrospective asupra literaturii, autorilor sau învăţământului din domeniul contabilităţii - RGCC (1936: 125-128), (1937: 20-23; 317-320; 563-565), (1938: 325-329; 514-517), (1941: 111-119; 291-304), respectiv BC (1945/6-12: 1-24) sau a focalizărilor asupra unor lucrări considerate ca făcând parte din istorie - RGCC (1935: 563-565), (1936: 194 -195; 467 - 473; 578 -583), (1938: 92-100), (1943: 201-211), (1944: 13-21). Cu privire la acest subiect, remarcăm faptul că majoritatea autorilor vremii au abordat teme istorice în domeniu, în acest sens amintind câteva nume: V. M. Ioachim (1910), Al. Tănăsescu (1915), D. Voina (1925), Al. Sorescu (1925, 1936), Th. Ludu (1935, 1937), T. Voiculescu (1936), I. Al. Roceric (1936), C. G. Demetrescu (1937, 1941, 1942, 1943), P. Drăgănescu–Brateş (1937, 1941, 1942), O. Barna (1938), I. Mărculescu (1938, 1939), G. Mărcuş (1938), C. Dumitrescu (1944), etc.;

- Dezbateri pe marginea *ideii de ştiinţă şi a statutului ştiinţific al contabilităţii* au fost prezente pentru prima dată în RGCC (1916), până în acel moment autorii exprimându-şi doar opinia cu privire la statutul contabilităţii prin formularea de definiţii relative la obiectul studiu al contabilităţii sau prin simple afirmaţii fără însă a problematiza acest aspect (ştiinţa contabilităţii, arta contabilă, etc.). Astfel, V. M. Ioachim apreciază că „prin ştiinţă trebuie să se înţeleagă... constatarea faptelor existente asa cum sunt, cercetarea cauzelor care au dat naştere acestor fapte, legătura dintre ele, şi expunerea efectelor ce, în mod logic, reiese din aceste constatări şi cercetări" - RGCC (1916: 58). În plus, acceptarea statutului ştiinţific al contabilităţii a condus la noi viziuni asupra acesteia, cum ar fi *contabilitatea interpretativă,* adică „acea ramură a contabilităţii care evadează din raza pur mecanică, scriptologică, ... care se ocupă cu interpretarea înregistrărilor pentru a determina - fie pe cale *deductivă*, fie pe cale *inductivă* - situaţie economică a întreprinderii"- BC (1939/7-8: 5). O conciliere între „ştiinţa" şi „arta" contabilă este oferită prin disjuncţia făcută de un alt autor al vremii, Alex. Gh. Sandu, care în BC (1942: 36) este de părere că, „contabilitatea este ştiinţă", „ţinerea registrelor este artă";
- Articolele ce vizau probleme de *limbaj şi terminologie contabilă* nu s-au lăsat prea mult timp aşteptate. În acest sens pot fi remarcate preocupările profesorului M. I. Mihăilescu în RGCC (1931: 102-105), (1940: 282-284). Un exemplu în acest sens este „analiza cuvântului bilanţ în toate ipostazele sale", articol în cadrul căruia face o delimitare a sensului contabil de înţelesul din limbajul curent al acestui cuvânt;
- Prezentarea *teoriilor bilanţului* a făcut obiectul unor articole în revistele de specialitate din epocă, în acest sens fiind prezentate separat *teoria organică a bilanţului* - RGCC (1935: 193-197), *teoria dinamică a bilanţului* - RGCC (1935: 567-575) sau analizate comparativ: teorii contabile dualiste (teoria organică) şi teorii contabile moniste (teoria bilanţului static, teoria

bilanţului dinamic şi teoria bilanţului total[362]) - P. Leonte, în BC (1947/1-3: 10-11). Întrebarea care se ridica era aceea „dacă bilanţul are scopul să arate situaţia averii (Bilanţ static) sau dacă este menit să arate venitul net (Bilanţ dinamic) ori să servească amândouă scopurile (Bilanţ organic)", aceasta fiind considerată „o chestiune aprig disputată de timp îndelungat de profesori cu renume"- RGCC (1936: 188);

- *Stabilizarea monetară* este o problemă rezultată din necesităţi practice care au generat, în această perioadă, vii dezbateri teoretice. Astfel, sunt prezentate aspecte cu privire la abordarea acestei probleme în Germania şi Italia – RGCC (1928: 84-85; 86-87; 89-92) sau în România[363], fiind propuse diverse soluţii: *stabilizarea de fapt şi apoi de drept* - RGCC (1936: 121-125), *înregistrarea în „monetă" străină fără transformarea în lei* - RGCC (1938: 109-111). Concretizarea propunerilor teoretice a fost realizată prin elaborarea unui *Proiect de norme obligatorii cu privire la calculaţia preţurilor de vânzare* - RGCC (1943: 148-151; 189-191; 254-263), în cadrul căruia, pentru prima dată în România se ridica problema *limitării câştigurilor întreprinderilor*: „adaosul la câştig[364] la care se dă dreptul întreprinderilor este de 10 la sută asupra valorii proprii de cost. În magazinele proprii de desfacere... adaosul de 30 la sută se admite numai atunci când acele costuri ale magazinului sunt ţinute distinct şi exact în evidenţă şi nu sunt înglobate în cifra costurilor fabricii" – RGCC (1943: 261). În cadrul acestui proiect, este prezentată „structura valorii proprii de cost şi a preţului de vânzare", care este determinată astfel:

| | |
|---|---|
| **A** | Materiale de fabricaţie |
| **B.** | Salarii de fabricaţie |
| **C.** | Costuri comune fabricaţiei |
| **Costurile producţiei (A + B + C)** | |
| **D.** | Costurile administrative şi de desfacere |
| **Costurile proprii (valoarea proprie de cost)** | |
| **E.** | Adaosul de câştigat |
| **Preţul net de vânzare** | |
| **F.** | Costurile speciale[365] |
| **Preţul brut de vânzare** | |

Preocupările legate de calculul preţurilor în condiţiile unui adaos limitat au fost prezentate şi în BC (1939/6: 1-5), (1940: 14-18), respectiv RGCC (1945: 186-198). Practicarea unui *sistem de preţuri dirijate*, este justificată în presa vremii astfel: „când starea normală îşi încetează pulsul şi când în locul ei apar simptomele stărilor excepţionale, este firesc... ca Statul să dirijeze economia

[362] Potrivit *teoriei bilanţului total*, acesta „trebuie să cerceteze în mod obiectiv toate raporturile, chiar cele de natură tehnică sau de natură economică" - BC (1947/1-3: 10-11).
[363] Stabilizarea leului s-a realizat prin D 359/1929 – *Legea monetară*. Acest act legislativ a fost precedat de D 2028/1928 – *Legea pregătitoare a stabilizării monetare.*
[364] Decretul 183/ M.O. 68/1943.
[365] Prin *costuri speciale* se înţelege „consumul de valori care afară de materialul şi salariul de fabricaţie poate fi imputat direct în sarcina produsului (costuri speciale de fabricaţie, costuri de desfacere)" - RGCC (1943: 261).

ţării, impunând rezoluţii adequate unor bune condiţiuni de viaţă a cetăţenilor săi" – RGCC (1945: 188). Ulterior, *Legea stabilizării monetare* din august 1947 a constituit un bun pretext al analizei situaţiilor financiar - contabile, în acest sens amintind un articol publicat de M. Kendler în BC (1947/6-9: 46-50) în care este discutată „stabilizarea monetară şi impactul asupra situaţiilor contabile".

- ***Aspecte legislative***
  - *Necesitatea unei reforme fiscale* a fost ridicată chiar din primul număr al RGCC (1908: 14-15). În acest sens, pot fi remarcate propunerile privind *impozitul pe venit* „bazat pe progresivitate limitată cu o tendinţă de urcare abia simţită, după cum cere dreptatea şi simţul practic al lucrurilor". Ca modele de inspiraţie pentru o reformă fiscală sunt prezentate sistemele de impozitare din Anglia (*Income tax*, „aşezat asupra diverselor surse de venituri") şi din Germania (*Einkommensteuer,* „impozit personal şi global"). *Concretizarea propunerilor demarării unei reforme fiscale* are loc odată cu apariţia *Legii pentru unificarea contribuţiilor directe şi pentru înfiinţarea impozitului pe venitul global* (1 aprilie 1923) şi generează reacţii din partea unor profesionişti contabili - RGCC (1924: 228-231). Odată cu trecerea timpului, imperfecţiunile acestei legi au început să fie prezentate şi comentate în paginile revistelor, fiind publicate chiar propuneri de modificare a legii contribuţiilor directe - RGCC (1931: 15-19), (1934: 492-495). În planul comunicăriii financiare, pot fi remarcate preocupările existente în publicţiile vremii cu privire la întocmirea unui *bilanţ fiscal* - RGCC (1923: 215-220), respectiv BC (1947/4-6: 40-50). Acesta era văzut ca fiind „lucrarea pe care contabilii o întocmesc şi o depun organelor fiscale, cu ocazia impunerii, în scopul determinării venitului impozabil" - BC (1947/4-6: 40). Necesitatea acestei situaţii rezulta din faptul că „fiscul poate pretinde ca bilanţul şi contul de profit şi pierdere, în special acesta să fie astfel alcătuite, ca să reiasă toate elementele, de care ar fi nevoie pentru stabilirea beneficiului net impozabil, care poate foarte bine să difere de beneficiul net stabilit prin bilanţul comercial"- RGCC (1923: 218).
  - Organizarea contabilităţii în sectorul public a cunoscut mai multe direcţii. Astfel s-au făcut propuneri privind *introducerea contabilităţii în partidă dublă* „în administraţiile financiare ale statului[366]" – RGCC (1909: 80-84); (1925: 400-412). Primul război mondial şi consecinţele în plan economic ale acestuia au făcut ca reglementările în acest sector să apară mai târziu. Ca urmare, spre sfârşitul deceniului al treilea din secolul al XX-lea „problema contabilităţii publice începe să fie discutată la noi şi cum cercurile competente îi acordă o mare atenţiune, coloanele revistei aşteaptă discutarea ei cu toată competenţa" - RGCC (1928: 1). Deşi, ante-proiectul legii contabilităţii publice nu a fost publicat în paginile revistei, existau preocupări în acest sens: „scopul principal care se urmăreşte prin noua lege, este de a pune o stavilă mai mare fraudelor şi

---

[366] Regulament de aplicat pentru organizarea administraţiilor Financiare de Stat – M.O. 48/13 iulie 1906.

stabilirea unui control mai serios şi real, nu ca până acum”. Articole ce vizează aspecte ale acestui domeniu, apar şi după promulgarea Legii contabilităţii publice în anul 1929. De data aceasta accentul cade diferit, de la aspecte privind necesitatea introducerii partidei duble şi inconvenientele ce decurg din neaplicarea acestui sistem se trece la alte probleme, cum ar fi: prezentarea unor particularităţi tehnice ale acestui sistem - RGCC (1929: 343-345), legiferarea profesiei de contabil public şi comentarii cu privire la aceasta - RGCC (1930: 26-29), BC (1941: 84-88), elaborarea unui bilanţ tip pentru întreprinderile (instituţiile) publice, în acest sens fiind chiar publicat un proiect - RGCC (1930: 38-46), etc. Un aspect interesant de semnalat este faptul că, *primul domeniu al contabilităţii în care se aminteşte despre experienţa sovietică este contabilitata publică*. Astfel, în cadrul unui studiu comparativ, profesorul Ion Mărculescu, care avea preocupări ştiinţifice legate de contabilitatea publică[367], prezintă un studiu comparativ: „principii de contabilitate publică în România şi URSS”, în BC (1945/6-12: 63-76) şi ulterior în RGCC (1946: 174-179).

- *Problema reglementării contabilităţii* nu a apărut odată cu constituirea primei comisii de reglementare a contabilităţii în anul 1941, ci a rezultat din nevoi practice, ce transpar din problemele abordate de-a lungul timpului. Astfel, la sfârşitul anilor ’30 preocupările ce vizau normalizarea au început să se concretizeze în scrieri pe marginea acestei teme. Ideile preponderente erau centrate în jurul problemei *adoptării unui plan contabil* - RGCC (1938: 627-632), (1939: 26-34; 97-101), respectiv a *unui cadru contabil* - RGCC (1939: 165-171). După demararea lucrărilor de normalizare a contabilităţii apar expuneri ale problemelor dezbătute, cum ar fi *anteproiectul privind normalizarea contabilităţii* - RGCC (1942: 290-303). Interesant de semnalat este faptul că, în mod complementar cercetărilor teoretice, apare pentru prima dată în România un *instrument al investigării opiniei publice pe tema normalizării, în acest sens fiind utilizat un chestionar*[368] *publicat în* RGCC (1942: 305-306). În plus, în paginile revistelor erau publicate *selecţiuni din conferinţele ţinute* de cei implicaţi în procesul de normalizare (spre exemplu, *Normarea contabilităţii şi conturilor* - Conferinţa d-lui Prof. I. N. Evian, *Normalizarea contabilităţii la institutele de credit* - Conferinţa domnului I. Popescu Severin) - RGCC (1943: 142-143).

[367] În acest sens, amintim prezentarea unor aspecte istorice ce vizau contabilitatea publică: *A existat contabilitate publică la chinezi şi indieni ?* – RGCC (1938 : 151-155) ; *Contabilitata publică la caldeeni şi egipteni* – RGCC (1938: 309-313) ; *Contabilitata publică la caldeeni şi egipteni* – RGCC (1939: 10-14) ; *Aspectul contabilităţii publice la greci* – RGCC (1939: 194-200).

[368] În cadrul acestui chestionar erau incluse mai multe întrbări, între care menţionăm*: Ce părere aveţi asupra Normalizării Contabilităţii şi Calculaţiei Costurilor printr’un cadru obligatoriu de conturi şi o schemă obligatorie de calculaţie pentru toate întreprinderile?; Care ar fi în linii generale acest cadru de conturi şi această schemă?: Care ar fi propunerea dv. pentru ramura de întreprinderi în care activaţi în ce priveşte: a) Planul de conturi; b) Bilanţul –tip; c) Profit şi pierdere tip?,* etc.

• ***Propuneri şi opinii***

- Necesitatea unei legi pentru „exercitarea profesiunii de contabil” a generat propunerea ca şi în România, asemănător situaţiei din Italia al cărei model este prezentat, să se înfiinţeze *Colegiul Contabililor* - RGCC (1908: 261). Ideea înfiinţării acestui organism profesional capătă materialitate abia în anul 1940, când „consiliul Secţiei Ilfov a Corpului contabililor autorizaţi şi experţilor contabili, întrunit în şedinţa specială din 7 mai a.c., a luat în dezbatere anteproectul pentru înfiinţarea Colegiului Contabililor” - BC (1940: 10);
- În paginile Revistei Generale de Comerţ şi Contabilitate au fost publicate *părerile emise în cadrul Congreselor Absolvenţilor Şcoalelor de Comer*ţ (primul Congres a fost ţinut în anul 1906, cel de-al doilea după aproape două decenii, în anul 1925, după această dată, acestea fiind organizate în mod regulat);
- Progresul tehnic înregistrat în ultima perioadă de timp şi-a făcut simţită prezenţa şi în domeniul contabilităţii. În acest sens, în paginile publicaţiilor din România este ridicată tot mai des problema „*mecanizării şi maşinizării contabilităţii*”. În acest sens, sunt propuse atât soluţii de ordin tehnic (utilizarea indigo-ului în contabilitate[369], contabilitatea manumecanizată cu jurnal legat - C.E.R.E.S.[370]) - RGCC (1945: 145-153), cât şi crearea cadrului legislativ propice aplicării acestuia: „atâta vreme cât sistemul nu va fi demonstrat şi îmbrăţişat de Codul de Comerţ, care restrânge scrisul la jurnal-registru şnuruit, sigilat şi parafat, totul va rămâne ca o simplă fantezie contabilă şi un miraj de neatins” - Al. Tănăsescu în RGCC (1927: 48). În plus, sunt prezentate aspecte ce vizează ţinerea registrelor în sistemul *englez şi elveţian*, care lasă libertate comerciantului în alegerea numărului de registre după forma necesară întreprinderii sale, şi *sistemul italian,* cel pe care l-a adoptat şi România - RGCC (1927: 299-310);
- Lucrările apărute în secolul al XIX-lea şi unele lucrări publicate la începutul secolului al XX-lea au ca punct în comun *lipsa unei formalizări matematice*, în sensul prezentării egalităţii contabile utilizând ca „punte” de legătură între elementele din debitul, respectiv creditul formulei contabile diverse particule („la”, „prin”, „de la”, „către”) şi nu prin utilizarea semnului „=”. Aspectul este dezbătul în cadrul unui articol publicat de Al. Tănăsescu în RGCC (1927: 370-375), în cadrul căruia propune utilizarea semnului „=” „care să uşureze înţelesul lui „la” şi „prin” din Cartea Mare, suprimând dacă se poate în Jurnal „la” şi înlocuindu-l cu „=” aşa cum face domnul

---

[369] Utilizarea indigo-ului a fost introdusă de W. H. Bach, în anul 1904.

[370] Metoda C.E.R.E.S. este o metodă românească, propusă de expertul contabil Constantin Dănilă în anul 1940. Denumirea ei reprezintă o abreviere a următoarelor calităţi ale acestei metode: clară, exactă, rapidă, economică, superioară, denumirea fiind doar o coincidenţă cu Ceres, zeiţa agriculturii la greci şi romani. Caracteristice acestei metode sunt faptul că „pleacă de la clasicul jurnal-cartea mare american şi întrebuinţează principiul scrierii jurnalului în cerneală, iar fişele sau cartotecile apar în indigo” - RGCC (1945: 147).

profesor Iacobescu”. În plus, Alexandru Tănăsescu, pornind iniţial de la unele aspecte didactice „de a se scrie cât mai repede conturile din contabilitate şi de a nu se omite nici explicaţia, fiindcă tocmai explicaţia e cea care formează mentalitatea de judecată a şcolarului mai târziu în cariera lui de contabil” – RGCC (1928: 13-15), *propune un prim „sistem de simbolizare” a conturilor* utilizând, similar chimiei, literele alfabetului: „conturile cele mai obişnuite şi prescurtările lor sunt: Acţiuni A, Bilanţ B, Cassa C, Capital K, Debitori D, etc.” – RGCC (1928: 14);

- În paginile revistei se susţine fervent *ideea completării pregătirii profesionale*. Astfel, existau preocupări în ce priveşte recunoaşterea pregătirii licenţiaţilor în străinătate – RGCC (1908: 301), dublată de promovarea ideii potrivit căreia absolvenţii şcoalelor superioare de comerţ să se poată înscrie la Facultatea de Drept în vederea obţinerii unei duble specializări.

- ***„Provocări intelectuale”***

Această titulatură o utilizăm pentru a surprinde o anumită stare de fapt sesizată în urma consultării colecţiei *Revistei Generale de Comerţ şi Contabilitate*. Astfel, în RGCC (1908: 27) am întâlnit pentru prima dată ideea stimulării cercetării în plan teoretic „D-l V. I. Stănculescu, oferă un premiu de 50 lei celei mai bune lucrări care va trata despre *Fondul de rezervă* (art. 184, Codul de Comerţ) şi *Rezerva specială* în societăţile comerciale”. Un alt aspect interesant îl constituie publicarea unui chestionar cu privire la bilanţurile societăţilor, răspunsurile cititorilor urmând a fi premiate cu abonamente la revistă - RGCC (1908: 49). Dintre întrebările conţinute în chestionar ne-am oprit asupra câtorva, pe care la prezentăm împreună cu răspunsurile aferente RGCC (1908: 251).

**Tabelul 18**

| Întrebări (ianuarie 1908) | Răspunsuri premiate (august 1908) |
|---|---|
| 1. Ce înţelegem prin activ? | Prin cuvântul „Activ” se înţelege tot ceeace ne aparţine, el se compune din Investiţiuni, precum casa, efecte de primit, efecte publice, stocul de mărfuri, etc. |
| 2. Ce înţelegem prin pasiv? | Prin cuvântul „Pasiv” se înţelege tot ceeace datorăm sau nu face parte din avutul nostru şi se compune din: capital, creditori, efecte de plată, etc. |
| 3. Prisosul de activ faţă de pasiv este un câştig care se poate împărţi? | Din prisosul activului nu trebuie să împărţim dividende acţionarilor. Dividendele trebuie să rezulte numai din contul Profit & Pierdere. |

Analizând definiţia activului, *observăm germenii concepţiei juridice* în cadrul acesteia: „tot ceeace ne aparţine”. Pe de altă parte, observăm că *înţelesul termenului pasiv era acela de datorii*.

- ***Ecouri internaţionale***

Prin intermediul publicaţiilor de genul Revistei Generale de Comerţ şi Contabilitate, comunitatea contabilă românească era conectată la fluxul de idei vehiculat la nivel internaţional.

În acest sens menţionăm *propuneri de participare la diverse congrese internaţionale de contabilitate*[371] - RGCC (1908: 251); (1921: 91); (1926: 142; 253; 317-320), (1930: 293-301; 351-354; 399-409) etc., *publicarea de anunţuri privind oportunităţi de studii în străinătate* (specializare la Înalta şcoală comercială din Leipzig – RGCC (1908: 204) şi *publicarea unor informaţii referitoare la tratamentul contabil sau fiscal aferent unor anumite probleme în alte ţări* (publicarea modificărilor pe care Parlamentul italian le face Codului de Comerţ - RGCC (1908: 89), impozitul pe veniturile de război; bilanţele şi dividendele în Ungaria - RGCC (1916: 74), etc.).

Comparând problematica cercetată în România cu cea dezbătută în cadrul acestor congrese internaţionale de contabilitate remarcăm faptul că există concordanţă. Astfel, la *Congresul Internaţional de Contabilitate de la New York* - 1929, comunicările susţinute s-au înscris în următoarea tematică: „dezvoltarea profesiei de expert contabil; legislaţia şi pregătirea pentru această profesiune; activitatea expertului contabil şi legătura cu lucrările statistice; teoriile deprecierii şi amortizărilor; preţul de cost şi calcularea lui în teorie şi practică; bilanţul-tip; răspunderea contabilului expert la lucrarea inventarului; contabilitatea comunală de Stat (Publică); schimbarea calendarului pe 13 luni de câte 28 zile şi altele care s-au ridicat în cursul dezbaterilor" - P. Drăgănescu - Brateş (1930: 5,6).

De asemenea, *conectarea cu profesioniştii contabili aflaţi în străinătate* era realizată prin diverse colaborări, în acest sens menţionând doar propunerea „spaniolului" Paul Martin, membru fondator al *Revue des Sciences commerciales* din Marsilia, de întocmire a unui *Anuar al contabililor* - RGCC (1910: 110-111).

- ***Dialoguri profesionale***

Pe lângă oportunităţile de comunicare profesională cu exteriorul, în această perioadă, profesioniştii din domeniul economic au beneficiat de un mediu prielnic intercomunicării asigurat de existenţa unor „cercuri profesionale". În acest sens, în paginile revistei erau publicate anunţuri de genul „duminică, 9 noembrie a avut loc deschiderea seriei de conferinţe a Cercului de Studii comerciale" - RGCC (1925: 366), la care participau nume sonore ca Sp. Iacobescu, Gr. Trancu-Iaşi, V. M. Ioachim, N. Penescu, Al. Sorescu, etc. Pe lângă aceste cercuri, în anul 1924, după o întrerupere de aproape 20 ani se reia şirul congreselor, început în anul 1906 prin organizarea celui de-al doilea Congres al Corpului Absolvenţilor Şcoalelor Superioare de Comerţ - RGCC (1924: 46).

[371] În acest sens, enumerăm doar câteva exemple: *Congresul de Contabilitate de la New York* - 1929; *Congrès Internaţionale de Comptabilité* - Paris, 1937; *Internationalen Prűfungs-und Treuhand-Kongress* - Berlin, 1938, etc.

- ***„Bursa muncii”***

Lipsa unei organizaţii profesionale care să ateste membrilor ei calitatea de profesionist contabil a generat apariţia în paginile revistei a unor anunţuri privind cererea şi oferta de consultanţă contabilă, revista având într-un fel rolul de gir profesional şi moral. În acest sens, în paginile revistei erau publicate şi informaţii de genul „mai multe *instituţiuni de stat* ne-a cerut să recomandăm *contabili titraţi* pentru ocuparea a 20 posturi vacante, în provincie, cu un salariu de lei 200 lunar, plus cheltuieli de deplasare, locuinţă, luminat şi încălzit”.

- ***Jurisprudenţă***

Inexistenţa unor reglementări contabile exhaustive a făcut necesară apariţia unei rubrici permanente de *jurisprudenţă* în paginile revistei, cazurile deosebite şi verdictele date de tribunaluri putând fi cunoscute de cititorii revistei şi eventual utilizate apoi în situaţii similare.

- ***Premise ale apariţiei contabilităţii naţionale*: *inventarul avuţiei naţionale***

Dacă dezbaterile privind contabilitatea publică au devenit o constantă a mediului publicistic din această perioadă din România, pentru prima dată „d-l Prof. Univ. Spiridon Iacobescu, într’un interesant articol publicat în ziarul <<Excelsior>> nr. 248 din 1939, atrage atenţiunea asupra necesităţii *Inventarului întregei averi naţionale şi nu numai a Patrimoniului Public* [s.n.]. ... În sensul acesta vom inventaria enumerând şi preţuind toate bunurile mobile şi imobile ale Statului şi ale tuturor celorlalte persoane fizice sau juridice aflătoare în Stat” – P. Drăgănescu-Brateş în RGCC (1940: 109-110).

- ***Premise ale orientării către socialism***

Deşi, abia în urma naţionalizării din 11 iunie 1948 scrierile din domeniul economic şi implicit contabil îmbracă în mod vizibil[372] „haina” socialismului, fiind dominate de ideologia momentului, simpatizanţii acestei doctrine şi-au exprimat punctele de vedere şi anterior acestei date. Prima atitudine în acest sens a fost sesizată de noi încă din anul 1946, când profesorul Ion Mărculescu îşi expune cu convingere punctul de vedere cu privire la „superioritatea doctrinei şi

---

[372] Interesant de observat este cazul revistei *Buletinul Contabil.* O analiză a numerelor apărute în anul 1948 relevă că în numerele din ianuarie – martie ale revistei (revista a apărut în acel an trimestrial) articolele au o tematică obişnuită până în acel moment, dezbătând probleme specifice contabilităţii din România: *normarea contabilităţii, alocările pentru amortizare, bugetarea costurilor indirecte.* În numerele din aprilie - iunie (apărute după 11 iunie 1948) deja începe apologia socialismului, iar tematica abordată cunoaşte o rotaţie de 180 grade, fiind prezentată fie *experienţa sovietică în domeniu*, punctată uneori şi de aniversarea unor evenimente politice specifice, spre exemplu Marea Revoluţie socialistă din Octombrie (1921), dublată de *normarea contabilităţii,* care devine „problemă principală”. *Deciziunea nr. 1958/ 1-XII-1948* referitoare la *evidenţa contabilă* a fost urmat de o radicalizare a stilului de prezentare şi a tematicii abordate în cadrul revistei, începând cu anul 1949. Astfel, termenul „contabilitate” este înlocuit, după model sovietic de cel de „evidenţă contabilă”, apar conceptele de „plan” şi „planificare” şi în consecinţă sunt publicate numeroase articole ce vizează această temă, iar în plan practic este introdus „noul plan de conturi obligatoriu în întreprinderile socialiste”, plan care nu este într-o primă fază „imaginea în oglindă” a unui produs elaborat de şcoala sovietică de contabilitate, fapt pentru care în perioada ulterioară a fost modificat sistematic.

contabilităţii socialiste" în opoziţie cu situaţia din societăţile capitaliste, unde „contabilitatea devine o armă în mâinile clasei dominante şi un mijloc ajutător de a exploata muncitorii, dând întregii economii un caracter de supra clasă cu importanţă supra istorică" – BC (1945: 36-44). Puncte de vedere similare au început să devină o constantă abia spre sfârşitul anului 1948 şi începutul anului 1949, când se deschide un nou „capitol" al contabilităţii în România: *contabilitatea de influenţă socialistă.*

**Mediul universitar**

Studierea broşurilor, manualelor universitare şi a cărţilor de autor apărute în această perioadă ne permit delimitarea domeniilor de interes ce au constituit obiectul scrierilor vremii. Dacă până în momentul apariţiei unui nucleu de cercetare contabilă, reprezentat de autorii ce publicau articole în mod frecvent în paginile revistelor de contabilitate, exista un singur domeniu de interes abordat cu preponderenţă în literatura vremii, şi anume contabilitatea „privată", la câţiva ani după acest moment scrierile s-au diversificat. În acest sens amintim noi domenii de interes: calculaţia costurilor, contabilitatea publică şi istoria contabilităţii.

- *Contabilitatea publică*

În domeniul contabilităţii publice poate fi remarcată contribuţia profesorului G. Alesseanu care a abordat această problemă în cadrul unor lucrări specifice acestui domeniu. dintre care menţionăm: două cursuri destinate în mod exclusiv contabilităţii publice (1934, 1939) şi o lucrare ce tratează „Introducerea contabilităţii ştiinţifice [în partidă dublă – n.a.] în administraţiile publice". În cadrul acestor lucrări, autorul localizează contabilitatea publică în ansamblul cunoaşterii ştiinţifice: „contabilitatea publică face parte din ştiinţa financiară" (1939: 5), prezintă de o manieră comparativă „sistemele" de contabilitate publică existente la nivel internaţional (*sistemul de contabilitate publică bugetar* sau *sistemul francez*[373], *contabilitatea patrimonială* sau *sistemul italian*[374] şi *sistemul englez*[375]) , precum şi aspecte ale „preparaţiei

[373] „Baza acestui sistem este noţiunea de *buget; buget anual, entitate unică, fără raport cu alte bugete.* Fiecare buget este un organism, care se naşte, trăieşte şi moare. El nu lasă nici un fel de moştenire bugetului viitor". În acest sistem „nu se poate cunoaşte cari sunt cheltuielile patrimoniale" – G. Alesseanu (1939: 70 -71). Acest sistem a fost utilizat şi în România pînă la apariţia *Legii contabilităţii publice* din 29 iulie 1929.

[374] „În această concepţie, bugetul nu mai este o individualitate, fără nici o legătură cu bugetul anterior şi cu cel viitor. Ele stau într'o continuă legătură, - legătură pe care o face patrimoniul public şi prin acest sistem, se poate cunoaşte dacă, dintr'o cheltuială bugetară, patrimoniul public a crescut sau a descrescut. ... Noi suntem astăzi a doua ţară în Europa care a introdus contabilitatea patrimonială" – G. Alesseanu (1939: 71-72).

[375] „În Anglia, toată organizaţia de contabilitate publică este bazată pe *sistemul de bănci* particulare, de cari se servesc toţi cei cari vin în contact cu bugetul englez sau cu trezoreria. Toată mişcarea de bani se face prin ajutorul băncilor particulare şi banca Angliei dela Londra. *În Anglia nu există decât un singur casier pentru toată Anglia: Paymaster*-ul *general.* Prin intermediul lui se fac toate plăţile, ... prin simpla trecere la contul de trezorerie, deschis la Banca Angliei, la contul Paymaster-ului general. ...Nu se urmăreşte dacă o cheltuială s'a transformat într'o valoare patrimonială sau dacă este o cheltuială consumptibilă". – G. Alesseanu (1939: 72-73).

bugetului... deşi acesta nu face parte din contabilitatea publică, ci mai mult din ştiinţa financiară" (1939: 8).

- *Calculaţia costurilor*

Potrivit aprecierii profesorului I. N. Evian (1947: 6) „prima operă ştiinţifică românească asupra costurilor industriale" este teza de doctorat *Costurile industriale şi calculaţia lor*[376], elaborată în anul 1940 de I. Tarţia. Ulterior, profesorul I. N. Evian a elaborat şi publicat lucrarea *Contabilitatea industrială* (1947), în cadrul căreia „s'a dat întâietatea sectorului calculării costurilor industriale" – I. N. Evian (1947: 4). În cadrul acestei lucrări sunt prezentate în mod detaliat probleme de clasificare a costurilor şi repartizare a acestora în vederea determinării „valorii costurilor proprii"[377].

- *Istoria contabilităţii*

Direcţiile de cercetare la nivelul istoriei contabilităţii, conturate în paginile revistelor cu specific contabil nu puteau rămâne fără ecou. Astfel, *istoria contabilităţii la nivel internaţional,* şi *istoria contabilităţii în România*, şi-au găsit ecou în două cărţi destinate în exclusivitate istoriei: *Faze în evoluţia contabilităţii*, publicată de D. Voina în anul 1932, respectiv *Istoria critică a literaturii contabile în România*[378], publicată de C. G. Demetrescu în anul 1947. Pe de altă parte, probleme ce vizau istoria au mai fost abordate şi în alte cărţi cu arii de cuprindere mai extinse. În acest sens, menţionăm: M. I. Mihăilescu (1926: 5-25) şi Şt. Dumitrescu (1947: 22-28, 48-57).

În cadrul lucrării *Faze în evoluţia contabilităţii,* D. Voina realizează pentru prima dată în literatura contabilă din România o frescă a etapelor prin care a trecut contabilitatea la nivel internaţional, de-a lungul istoriei sale. Aceasta este prezentată în cadrul unei periodizări elaborate de autor, ce cuprinde următoarele cinci orizonturi temporare: *perioada din cele mai vechi timpuri până în anul 1202*[379]*, perioada 1202-1494, perioada 1494-1600*[380]*, perioada 1600-1795*[381] *şi perioada 1795 - până în secolul al XX-lea.*

În lucrarea *Istoria critică a literaturii contabile în România*, C.G. Demetrescu (1947) prezintă contribuţia principalilor autori de lucrări contabile din România până la momentul respectiv.

---

[376] Teza a fost elaborată sub îndrumarea profesorului I. N. Evian.

[377] Determinarea acestora era făcută adăugând la „costurile de producţiune" şi „costurile care privesc sectoarele administraţiei şi desfacerii" – I. N. Evian (1947: 93). Se poate constata că *valoarea costurilor proprii* este similară *costului complet*.

[378] Iniţial, în anul 1940, autorul acestei lucrări a publicat o broşură ce trata *Istoria contabilităţii în antichitate*. Ulterior, în anul 1972, profesorul C. G. Demetrescu a „recidivat", publicând *Istoria contabilităţii,* ce reprezintă o lucrare de referinţă în peisajul istoriei contabilităţii din România.

[379] Anul 1202 reprezintă momentul apariţiei unei lucrări elaborate de Leonardo de Pisa, lucrare ce a contribuit la răspândirea cifrelor arabe în rândul cercurilor comerciale.

[380] Sfârşitul secolului al XVI-lea este considerat momentul în care sistemul contabil în partidă dublă apare cu o structură bine precizată.

[381] Reprezintă momentul apariţiei primelor teorii ale contabilităţii şi metode raţionale (spre exemplu, în anul 1795, Edmond Degranges - tatăl, publică o lucrare în cadrul căreia este prezentată metoda Jurnal - Cartea mare).

Totodată face comentarii pe seama unor fragmente din lucrările existente şi evidenţiază „originea teoriilor contabile adoptate de către autorii noştri... rezultat al doctrinei franceze, germane şi italiene”.

În cele ce urmează vom încerca o trecere în revistă dublată de unele comentarii cu privire la câteva din problemele contabile dezbătute în România ce au fost semnalate anterior.

### 3.2.2. Despre teoriile existente în contabilitate…

Dat fiind faptul că, de-a lungul timpului au fost formulate diferite teorii ce vizau contabilitatea, în cadrul acestui capitol vom încerca să punctăm teoriile contabile reprezentative în epocă şi să evidenţiem dacă susţinătorii lor erau şi adepţi ai statutului ştiinţific al contabilităţii sau priveau contabilitatea ca fiind o tehnică, respectiv o artă.

T. Tămăşan (1973: 32-41) evidenţiază cinci curente de gândire în fundamentarea ştiinţifică a contabilităţii, de-a lungul istoriei sale. Preluăm această subîmpărţire şi, în plus, vom încerca să integrăm fiecărui curent de gândire şi autorii care s-au opus considerării contabilităţii ca fiind ştiinţă în perioada analizată de noi. De asemenea vom evidenţia şi teoria[382] la care a aderat autorul respectiv.

**Tabelul 19**

<table>
<tr><th>Curente de gândire</th><th>Adepţi în România</th><th>Teorii în contabilitate[383]</th></tr>
<tr><td colspan="3">Perioada 1837 - 1908</td></tr>
<tr><td>1. Ştiinţa conturilor</td><td>• Th. Ștefănescu, I. Tanasiu<br>• I. Mihăilescu<br>• C. Petrescu (1901)<br><br>• I. C. Panţu</td><td>Teorii personaliste<br>Exemplu:<br>• Teoria logismografică<br>Teorii materialiste<br>Exemplu:<br>• Teoria lui Hűgli şi Schaer</td></tr>
<tr><td colspan="3">Perioada 1908-1948</td></tr>
<tr><td>2. Ramură a ştiinţelor matematice</td><td>• I. C. Panţu<br>• Șt. Dumitrescu</td><td rowspan="4">• Teoria schimbului patrimonial a lui Sp. Iacobescu şi Al. Sorescu</td></tr>
<tr><td>3. Ştiinţă a administraţiei</td><td>• Gh. Alessianu</td></tr>
<tr><td>4. Ştiinţa patrimoniului (ramură a ştiinţelor sociale)</td><td>• Sp. Iacobescu şi Al. Sorescu<br>• Petru Drăgănescu-Brateş<br>• C. G. Demetrescu<br>• V. M. Ioachim</td></tr>
<tr><td>5. Economic:<br>5.1. Ştiinţă economică</td><td>• D.Voina</td></tr>
<tr><td>5.2. Tehnică încadrată în ştiinţa economiei întreprinderii</td><td>• I. N. Evian</td><td>• Teorie sub unghiul de cercetare exclusiv economic</td></tr>
</table>

---

382 I. N. Evian (1940) trasează o linie de demarcaţie între teoriile contabile şi teoriile conturilor. Teoriile conturilor reprezintă „încercarea de a explica şi demonstra formalismul dopic, adică al înregistrării oricărei operaţiuni contabile de două ori în părţile opuse ale conturilor” - (1940: 7), în timp ce teoriile contabile „urmăresc tratarea sistematică şi principială a întregului domeniu al contabilităţii” - (1940: 8).

383 În afară de *teoriile personaliste* şi *materialiste*, în contabilitate au existat şi *teorii formaliste* ale conturilor. Conform teoriilor formaliste, conturile sunt considerrate instrumente contabile cu ajutorul cărora în cadrul actului economic se distinge doar aspectul „dopic formal” al elementelor.

Pornind de la aceasta sinteză vom prezenta pe scurt teoriile contabile existente în cadrul perioadei 1908-1948, precum şi viziunea adeptului ei cu privire la statutul ştiinţific al contabilităţii.

Cei mai mulţi autori de lucrări ştiinţifice în domeniul contabilităţii din România au luat în calcul *teoria schimbului patrimonial (economico-juridică).* Această teorie originală a fost elaborată de profesorii Spiridon Iacobescu şi Alexandru Sorescu. În această abordare, egalitatea bilanţieră se stabileşte între *patrimoniul economic* ce cuprinde toate „bunurile (obiecte de drepturi şi obligaţii)" şi *patrimoniul juridic,* reprezentând „drepturile şi obligaţiile pecuniare aparţinând unei persoane" - Sp. Iacobescu, Al. Sorescu (1928: 38). Această teorie a stârnit în epocă critici virulente din partea unui opozant al intruziunii juridicului în contabilitate: profesorul Ion Evian. Autorii acestei teorii s-au poziţionat în favoarea contabilităţii-ştiinţă, aceasta fiind considerată „ştiinţa înregistrărilor egalităţii de schimb din patrimoniul unei persoane". Teoria economico-juridică este considerată o teorie contabilă, fiind „pilonul" ce stă la baza argumentării de către profesorii Spiridon Iacobescu şi Alexandru Sorescu a statutului ştiinţific al contabilităţii. Aceasta este teoria care a cunoscut cei mai mulţi adepţi în România. După formularea acestei teorii, la „şcoala patrimonialistă de contabilitate" au „aderat" cei mai mulţi dintre autorii ulteriori de scrieri contabile ce s-au manifestat în perioada 1908-1948: P. Drăgănescu Brateş, V. M. Ioachim, I. Mărculescu, Şt. Dumitrescu, C. G. Demetrescu.

O concurentă a teoriei schimbului patrimonial poate fi considerată *teoria sub unghiul de cercetare exclusiv economic.* Aceasta a fost sintetizată şi popularizată în România de către profesorul Ion Evian, care a pornit de la cercetările existente în literatura contabilă germană şi şi-a expus apoi punctul de vedere. Autorul acestei teorii respinge caracterul ştiinţific al contabilităţii[384] considerând-o a fi doar o tehnică, „un supliment aritmetic al ştiinţei economiei întreprinderii". Motivul invocat este acela că nu există o teorie unică[385] în contabilitate. În formularea teoriei economice, autorul porneşte de la concepţia statică a bilanţului.

Activul întreprinderii este reprezentat de avere[386], adică „totalitatea mijloacelor cu care <<activează>> întreprinderea în vederea realizării scopului ei, mijloace concepute ca bunuri concrete, palpabile şi evaluate în bani" – I. N. Evian (1940: 80). Contul *Debitori*, al cărui conţinut reprezintă drepturi de creanţă, nu avere palpabilă, este explicat de profesorul Evian astfel: „un element de avere care îmbracă numai temporar o formă de avere nepalpabilă" – I. Evian (1940: 81).

---

384 Cu privire la această opinie, o ipoteză interesantă este formulată de Gh. Cârstea, în RC (1984/2-63). Acesta este de părere că „dacă ţinem seama de spiritul pătrunzător şi de logica explicării fenomenelor economice, pe care le demonstrează opera lui Evian în majoritatea problemelor, negarea caracterului contabilităţii ca ştiinţă independentă, nu poate fi pusă decât pe seama faptului că în ţara noastră, principalul exponent al teoriei economice privind *partida dublă* a fost orbit de patima polemicii cu reprezentanţii şcolii patrimonialiste".

385 Această concepţie este criticată de I. Ionaşcu (1997: 185): „un domeniu care să fie abordat ştiinţific poate fi explicat cu concursul mai multor teorii".

386 În definirea averii, I. N. Evian urmează aceeaşi linie cu Nicklish.

Dorind să înlăture orice imixtiune în contabilitate a elemetelor specifice dreptului, I. N. Evian părăseşte modalitatea de explicare a pasivului propusă de Nicklish şi vine cu o definire proprie: „adjectivul <<pasiv>> califică însuşirea unei persoane sau unui lucru de a sta în neacţiune, deci e vorba de o stare pe loc. În această situaţie statică se poate găsi prima explicaţie proprie şi corespunzătoare caracterizării capitalului total al întreprinderii cu calificativul de <<pasiv>>.” – I. Evian (1940: 85-86). Egalitatea Activ = Pasiv este prezentată de maniera următoare: Avere totală = Capital total.

Concepţia economică susţinută de I. N. Evian prin care se pleda pentru o abordare economică în contabilitate a fost împărtăşită şi de D. Voina care extinde obiectul contabilităţii şi la organizaţiile non profit, susţinând „universalitatea materiei contabile”. Spre deosebire de colegul său, D. Voina (1944: 5) nu neagă statutul ştiinţific al contabilităţii şi susţine că este o „disciplină independentă”.

Susţinător al „ştiinţificităţii” contabilităţii şi al teoriei patrimonialiste în contabilitate este şi P. Drăgănescu-Brateş care îl contrazice într-un articol pe I. N. Evian atât în ce priveşte negarea patrimonialităţii în contabilitate cât şi în faptul că acesta considera contabilitatea o tehnică. Adepţi ai tandemului patrimoniu-ştiinţă în domeniul contabilităţii au mai fost V. M. Ioachim, Gr. Trancu-Iaşi şi C. G. Demetrescu. Elocventă în acest sens este definiţia dată contabilităţii de C. G. Demetrescu (1946: 56): „ştiinţa ordinei ce trebuie să domnească în patrimoniu”.

Dincolo de disputele cu privire la statutul ştiinţific al contabilităţii, pornind de la aprecierea făcută de profesorul Spiridon Iacobescu (1942: 13), potrivit căreia contabilitatea este „ştiinţă cu aplicaţii şi artă”, considerăm *contabilitatea ca fiind ştiinţa care ridică tehnica la rang de artă.*

### 3.2.3. …şi despre cum trebuie făcută reglementarea contabilă

Un alt aspect ce a preocupat cercetătorii contabili români din prima jumătate a secolului al XX-lea a fost modul de realizare a reglementării contabile. Pe plan internaţional, primele tendinţe de manifestare în domeniul normalizării contabilităţii s-au semnalat în SUA în anul 1887, apoi „dela 1906 până la războiul mondial preocupările în această direcţie s-au manifestat cu intensitate tot mai mare” - D. Voina (1944: 259). Şi în Germania, lucrările de normalizare în domeniul contabilităţii au început după primul război mondial, între primele încercări fiind cea făcută de J. Fr. Schaer (1914) care publică un plan de conturi pe care îl recomandă întreprinderilor - RGCC (1942: 290), propunere urmată după câţiva ani de planul contabil publicat de profesorul Eugen Schmalenbach în anul 1927. Ulterior, Marea Criză Economică din anii 1929-1933 a declanşat un semnal de alarmă cu privire la relevanţa informaţiilor contabile publicate, potenţând nevoia unei normalizări în domeniul contabilităţii. Urmând trendul semnalat la nivel internaţional, şi în

România, începând cu deceniul patru al secolului al XX- lea, se încearcă realizarea unei normalizări în domeniul contabilităţii.

Problema lipsei reglementărilor în domeniul contabilităţii îşi găsea ecou în cadrul unor articole publicate, articole în care se ridica, de regulă, problema unei „scheme unitare de bilanţ". Prima concretizare în acest plan a avut loc în anul 1928, moment în care „Asociaţia Experţilor Contabili din România, ... la solicitarea Institutului Central de Statistică întocmeşte ... o schemă de bilanţ unitar pentru întreprinderile comerciale şi industriale, o schemă a contului de Pierderi şi Profituri, un model de cont de Exploatare şi cont de Fabricaţie, pe care Institutul le-a acceptat şi ale căror formulare le trimite în fiecare an întreprinderilor spre completare" – I. N. Evian (1947:191). Informaţiile colectate astfel erau utilizate în scopuri statistice. Totuşi, două decenii mai târziu, nu existau reglementări oficiale cu privire la o unitate a terminologiei, a conturilor utilizate sau cu privire la conţinutul şi modul de întocmire a situaţiilor financiare ale unei întreprinderi, astfel încât P. Leonte (1948: 4) apreciază că „*actualul sistem* de contabilitate, fără sistem, se *prezintă printr-o varietate* care ar putea fi socotită drept *haotică... conturile întreprinderilor variază,* după cum vrea fiecare; *nomenclatura nu-i fixată* şi la aceeaşi *nomenclatură vom găsi conţinut divers*, *înregistrările în conturi fiind arbitrare*". Întreprinderile puteau prezenta la sfârşitul exerciţiului financiar-contabil chiar şi numai o situaţie a soldurilor. Astăzi poate părea ciudat să putem consulta doar o situaţie în care sunt prezentate informaţii cu privire la evoluţia soldurilor în perioadele 1 ianuarie - 14 august N, respectiv 15 august - 31 decembrie anul N (Anexa 6 – *Situaţia soldurilor - 1947*)[387]. Am formula probabil întrebări de genul: ce criteriu a stat la baza delimitării celor două perioade în cadrul exerciţiului financiar? Ce reprezintă suma înscrisa ca sold creditor al *Conturilor tranzitorii*? De ce contul *Mărfuri fabricate* are sold final creditor?, etc. Semnalarea acestui aspect are o motivaţie justificativă: confirmarea, fie şi post factum, nevoii de reglementare în contabilitate în perioada analizată.

În vederea eliminării unor astfel de situaţii, în perioada respectivă s-a ridicat în România, la nivel oficial, problema normalizării contabilităţii. În acest sens, în anul 1941 s-a constituit o comisie în cadrul Ministerului Coordonării ce avea acest obiectiv. După primele şedinţe, în cadul comisiei au apărut două curente, cel *patrimonialist*, susţinut de Spiridon Iacobescu şi cel *economic*, promovat de Ion Evian, fiecare punct de vedere având adepţii săi care au discutat separat şi au prezentat apoi rapoarte separate la Ministerul Coordonării – RGCC (1942: 296). Cu privire la această stare de fapt, I. Ionaşcu (1997: 190) remarcă faptul că „abordarea teoretică a contabilităţii, de natură juridică sau economică, avea influenţe asupra modului cum aceşti autori <<proiectau>> normalizarea contabilităţii româneşti" şi prezintă câteva elemente caracteristici celor două puncte de vedere.

387 Exemplu preluat din P. Leonte (1948: 6).

Pornind de la aceste aserţiuni şi de la cometariile făcute de V. M. Ioachim în RGCC (1942: 296-301), prezentăm ideile de bază a celor două viziuni:

**Tabelul 20**

| Normalizarea contabilităţii – puncte de vedere: | |
|---|---|
| **Juridic (patrimonialist) – Sp. Iacobescu** | **Economic – I. N. Evian** |
| • *Cadru general* pe grupe mari de conturi aplicabil *tuturor întreprinderilor;*<br>• La nivel de *ramură* sau *domeniu: planuri de conturi proprii;*<br>• *Documentele de sinteză* (bilanţ şi cont de profit şi pierdere) uniformizate la nivel de ramuri (industrie, comerţ, bănci, asigurări);<br>• Sunt prevăzute poziţii juridice, cum ar fi *conturile de ordine şi conturile de evidenţă;*<br>• *Nu* cuprinde *probleme de calculaţie a costurilor şi de evaluare.* | • *Plan de conturi unitar* (pentru toate tipurile de organizaţii);<br>• *Formulare tip* pentru *documentele de sinteză* (bilanţ şi contul de profit şi pierdere) pentru *toate categoriile de întreprinderi;*<br>• „Pledează” *împotriva conturilor de ordine şi a conturilor de evidenţă;*<br>• În cadrul planului de conturi proiectat era *integrată şi calculaţia costurilor.* |

**Normalizarea – viziunea juridică**

Cadrul de conturi propus de Sp. Iacobescu cuprindea opt grupe de conturi regrupate pe baza teoriei juridico-economice a patrimoniului, astfel:

**Tabelul 21**

| Activ | Pasiv |
|---|---|
| Conturi de valori | Conturi de fonduri |
| Conturi de persoane debit | Conturi de persoane credit |
| Conturi de rezultate negative | Conturi de rezultate pozitive |
| Conturi de ordine şi evidenţă debitoare | Conturi de ordine şi evidenţă creditoare |

Modalitatea în care era conceput cadrul de conturi se reflecta şi asupra situaţiilor financiare. Astfel, cursul de contabilitate generală predat studenţilor de anul I din ASE în anul universitar 1941-1942 de către profesorul Spiridon Iacobescu prezenta un model de bilanţ întocmit după structura de cadru general avansată de „comisia Iacobescu”. În acest sens, prezentăm un exemplu în Anexa 7 – *Model de bilanţ aferent unei societăţi de asigurări* - Sp. Iacobescu (1942: 427).

## Normalizarea - viziunea economică

Optica grupului de lucru condus de I. N. Evian era de inspiraţie germană şi încerca să reflecte circuitul economic dintr-o întreprindere. Cadrul de conturi propus era următorul:

**Tabelul 22**

| Cadrul de conturi | |
|---|---|
| 0) | Conturi de dotaţii şi investiţie; |
| 1) | Conturi financiare; |
| 2) | Conturi de venituri şi cheltuieli neutrale; |
| 3) | Conturi de mărfuri; |
| 4) | Conturile elementelor de cost; |
| 5) | Conturi de imputare a costurilor; |
| 6) | Conturi de sectorizare a costurilor; |
| 7) | Conturi generatoare de rezultate; |
| 8) | Conturi de închidere şi evidenţă. |

Ca şi grupul de lucru condus de Spiridon Iacobescu, gruparea din jurul lui Ion Evian a propus un model de situaţii financiare. Spre deosebire de bilanţul propus de gruparea omoloagă, care urma structura cadrului de conturi, modelul „economic” de bilanţ nu are la bază structura acestuia „este de la sine înţeles că

planul de conturi este cu totul altceva decât clasificarea teoretică a conturilor, a căror imagine se oglindeşte sintetic în schema de bilanţ” – I. N. Evian (1946: 326). Un astfel de model este prezentat în Anexa 8 – *Schema bilanţului unitar – viziunea economică*.

Analizând comparativ modelele de bilanţ propuse de cele două grupări se poate remarca, nu fără o oarecare doză de surprindere, o asemănare destul de mare între „bilanţul Evian” şi cel adoptat (după model francez) de normalizatorii români începând cu anul 1994. Şi acest aspect subliniază conectarea „universitarilor-normalizatori” la fluxul de idei existent în această perioadă în Europa. Ulterior, în anul 1943, problema normalizării contabilităţii a fost reluată de *Consiliul permanent pentru normalizarea Contabilităţii întreprinderilor*.

**Normalizarea - o viziune „mixtă”**

Cele două puncte de vedere menţionate anterior au suscitat comentarii în publicaţiile vremii, dintre care menţionăm remarcile făcute de V. M. Ioachim (1942: 296-301). Astfel, acesta analizează plusurile şi minusurile celor două proiecte, punctul de vedere susţinut de Sp. Iacobescu având „avantajul că este destul de larg conceput pentru a se încadra în el orice întreprindere”, iar „anteproiectul Evian se ocupă amănunţit de normele de calculaţie pentru care prevede formulare obligatorii”. Pentru a concilia diferendele existente între cele două comisii, ulterior V. M. Ioachim (1944: 182-196) propune o soluţie intermediară. Privind prin prisma integrării în planul de conturi a calculaţiei costurilor, acest sistem de normalizare a contabilităţii se aseamănă cu cel propus de Ion Evian. Dacă luăm în calcul faptul că fiecare ramură de activitate (comerţ, industrie, banci, agricultură, asigurări) avea proiectat propriul cadru de conturi, pe baza acestora fiind detaliate planurile de conturi, această caracteristică este specifică punctului de vedere susţinut de Spiridon Iacobescu.

**Normalizarea – alte puncte de vedere**

Preocupările legate de normalizarea contabilităţii, deşi erau doar în stadiul de cercetări şi propuneri, s-au reflectat atât la nivelul cursurilor universitare – V. M. Ioachim (1944: 178-196), D. Voina (1944: 259-279), I. N. Evian (1947: 189-224), cât şi sub formă de comunicări ştiinţifice ce tratau în mod particular un aspect al aceastei probleme, spre exemplu D. Borcea (1943), M. Manolache (1946). Spre deosebire de V. M. Ioachim (1944) care lansează o propunere bazată pe experienţa din Germania impregnată însă cu elemente de individualitate, D. Voina (1944) realizează doar o prezentare a directivelor de organizare a contabilităţii, emise în Germania în anul 1937, directive ce prezintă cadrul de conturi general dar şi un exemplu de plan de conturi, având o contribuţie în ceea ce priveşte popularizarea ideii de necesitate a normalizării.

În mod particular, au existat propuneri de exemplificare a întocmirii unui plan de conturi pentru cazuri specifice din domeniul industriei. Spre exemplu, D. Borcea (1943: 43-63) schiţează un plan de conturi pentru o antrepriză de construcţii cu mai multe şantiere, iar M. Manolache (1946)

propune un plan unitar de conturi aplicat fabricilor de hârtie. Ambele folosesc drept sursă de inspiraţie experienţa germană în domeniu.

**Normalizare versus normare**

Încercările de normalizare a contabilităţii prin propunerile avansate de doctrinarii români au continuat sub o altă formă: normarea contabilităţii. Aceasta a demarat odată cu constituirea unui *Consiliu permanent al normării contabilităţii,* în anul 1947[388]. Acest Consiliu a funcţionat ca organ consultativ pe lângă Direcţiunea Generală a Comerţului Exterior şi îl avea ca preşedinte pe Prof. Gr. Mladenz[389]. Membrii consiliului au elaborat pentru fiecare sector reprezentativ de activitate câte un cadru general (o matrice ce sta la baza sistematizării şi simbolizării planului de conuri), având la bază sistemul zecimal – Dewey. Astfel au fost elaborate 5 cadre generale (Anexa 9 - *Cadrul de conturi pentru industrie,* Anexa 10 - *Cadrul de conturi pentru comerţ,* Anexa 11- *Cadrul de conturi pentru asiguraţi,* Anexa 12 – *Cadrul de conturi pentru bănci,* – Anexa 13 - *Cadrul de conturi pentru oficii industriale*). Pe baza acestor cadre generale, pentru fiecare sector de activitate s-a elaborat câte un plan de conturi. Obiectivele declarate de acest consiliu erau: „*unificarea terminologiei contabile* - prin precizarea conţinutului fiecărui cont şi *sistematizarea contabilităţii* după operaţiunile fireşti ale procesului economic (producţie, circulaţie, distribuţie)”- *Contabilitatea normată* (1948: 5) şi P. Leonte (1948: 7). Realizarea acestor obiective implica parcurgerea următoarelor două faze:

- *Faza întâi,* în care s-a realizat cadrul general, planul de conturi şi bilanţul, urmate de calculul costurilor, contul de profit şi pierdere, exploatare şi fabricaţiune şi repertoriul conturilor şi subconturilor;
- *Faza a doua,* ce a avut drept scop organizarea documentării, elaborarea normelor de întocmire şi funcţionare a bugetului şi organizarea statisticii.

Cu privire la procesul de reglementare contabilă în această fază, în lucrările *Consiliului* se precizează că: „normarea se face prin introducerea obligativităţii *întocmirii după norme sistematice şi unitare a înregistrărilor contabile* (s.n.) pe ramuri economice, după cum urmează): pentru *întreprinderile industriale*: bilanţul, contul de profit şi pierdere, contul de exploatare şi contul de fabricaţiune; pentru *întreprinderi comerciale*: bilanţul, contul de profit şi pierdere şi contul de exploatare; pentru *întreprinderi bancare şi de asigurare*: bilanţul, contul de profit şi pierdere şi contul de exploatare (eventual)” - *Contabilitatea normată* (1948: 6) şi P. Leonte (1948: 9).

Remarcăm introducerea de cerinţe cu privire la situaţiile financiare ce trebuiesc întocmite, însă în loc de utilizarea unei denumiri care să indice faptul că se face referire la acestea, este

[388] Prin *Deciziunea ministerială nr. 5056,* publicată în M.O. 252/31 oct. 1947 s-a instituit *Consiliul pentru normarea contabilităţii* – C. Enache (1948 : 73).
[389] O însemnare pe marginea unei cărţi donate Bibliotecii ASE, C.G. Demetrescu oferă indicii asupra apartenenţei sale la această Comisie „am făcut şi eu parte, ca Preşedinte al Corpului Contabil”.

utilizată denumirea de înregistrări contabile. Eroarea terminologică denotă, probabil, existenţa unei traduceri greşite. De asemenea, poate fi observată omisiunea prevederilor pentru agricultură.

Forma generală de prezentare a „conturilor centralizatoare de rezultate şi conturilor de bilanţ”, era următoarea:

**Tabelul 23**

| **CONTUL DE FABRICAŢIE** | |
|---|---|
| **DEBIT** | **CREDIT** |
| 1. Materii prime şi auxiliare folosite (50) | 1. Produse fabricate rezultate din procesul de fabricaţie (70) |
| 2. Combustibil (care se poate individualiza şi repartiza direct) | 2. Idem, subproduse şi deşeuri (71) |
| 3. Salarii directe (52) | 3. Semifabricate (72) |
| 4. Costuri speciale (53) | 4. Fabricaţiuni în curs (69) |
| 5. Costuri comune conservare (54) | |
| 6. Costuri comune fabricaţie (55) | |
| 7. Costuri comune administrative (57) | |
| **Total** | **Total** |

**Tabelul 24**

| **CONTUL DE EXPLOATARE** | |
|---|---|
| **DEBIT** | **CREDIT** |
| 1. Stocuri de produse fabricate, şi deşeuri la începutul exerciţiului (cf. inventarului) | 1. Vânzarea produselor principale (80) |
| 2. Produse fabricate, subproduse, deşeuri, (70-71) | 2. Vânzarea subproduselor şi deşeurilor (81) |
| 3. Costuri de vânzare (58) | 3. Realizări din comenzi speciale (83) |
| 4. Scăzăminte din vânzări acordate clienţilor (88) | 4. Realizări din servicii prestate (84) |
| Total 1, 2, 3, 4 | 5. Realizări din prelucrări pentru terţi (86) |
| 5. Beneficiul brut | 6. Stocuri de produse fabricate, subproduse şi deşeuri la sfârşitul exerciţiului (cf. inventarului) |
| | 7. Pierdere |
| **Total** | **Total** |

**Tabelul 25**

| **CONTUL DE PIERDERI & PROFITURI** | |
|---|---|
| **DEBIT** | **CREDIT** |
| 1. Pierdere reportată (din anii precedeţi) | 1. Beneficii reportate (din anii precedenţi) |
| 2. Sold debitor al contului Exploatare | 2. Beneficiu brut (sold creditor al contului de Exploatare) |
| 3. Cheltuieli străine obiectului exploatării (21) | 3. Venituri străine obiectului exploatării (20) |
| 4. Cheltuieli în contul beneficiului (22) | 4. Venituri extraordinare (23) |
| 5. Pierderi extraordinare (24) | 5. Pierdere |
| 6. Beneficiul net | |
| **Total** | **Total** |

[10]

**Tabelul 26**

| **SCHEMĂ GENERALĂ DE BILANŢ** | |
|---|---|
| **ACTIV** | **PASIV** |
| I. Conturile mijloacelor de bază | I. Conturile mijloacelor financiare proprii |
| II. Conturile participaţiunilor | II. Conturile amortizărilor |
| III. Conturile mijloacelor procesului de producţie | III. Conturile mijloacelor financiare străine |
| IV. Conturile mijloacelor procesului de circulaţie | IV. Conturile pentru delimitarea consumaţiunilor şi a realizărilor |
| V. Conturile creanţelor | V. Contul beneficiilor |
| VI. Conturile mijloacelor mobiliare | |
| VII. Conturile mijloacelor băneşti | |
| VIII. Conturile pentru delimitarea consumaţiunilor şi a realizărilor | |
| IX. Contul pierderilor | |
| **TOTAL ACTIV** | **TOTAL PASIV** |
| **Conturi de ordine şi evidenţă (extrapatrimoniale)** | |
| 1. Conturi de ordine şi evidenţă | 1. Conturi de ordine şi evidenţă |
| **Total** | **Total** |

Necesitatea întocmirii *Contului de fabricaţie* de către întreprinderile industriale derivă din următorul aspect: contabilitatea aplicată în această ramură economică a trebuit să reflecte

suplimentar şi calculul costurilor industriale. Iniţial, în industrie nu se aplica o contabilitate analitică. În consecinţă, „nu se putea cunoaşte rezultatul pozitiv sau negativ al exploatării, decât la sfârşitul anului, cu ocazia inventarierii materiilor, materialelor, semifabricatelor şi produselor finite" - Gh. Enache (1948: 9). O primă îmbunătăţire a sistemului a fost considerată „introducerea unui cont de *Fabricaţie* între contul *Mărfuri* şi contul *Materii prime*". Acest artificiu nu a rezolvat problema cunoaşterii costurilor. Ulterior a fost soluţionată şi această problemă prin cunoaşterea sistematică a costurilor industriale şi a calculaţiei acestora (spre exemplu, a fost introdusă repartiţia pe produse a costurilor comune utilizându-se cheile de repartizare pe feluri de costuri).

Ca şi în cazul propunerilor teoretice existente înainte de această dată, a fost adoptat sistemul zecimal Dewey. Acest sistem de elaborare a cadrului de conturi presupune existenţa unei matrice cu 10 linii şi 10 coloane, coloanele reprezentând numărul de clase, iar liniile, numărul de grupe în cadrul claselor. În plus, modalitatea de întocmire a acestor cadre de conturi avea ca punct de pornire modelul elaborat de E. Schmalenbach (1927).

Analizând terminologia folosită, poate fi sesizat faptul că, procesul de normalizare contabilă început a fost înlocuit cu unul de normare[390]. Diferenţierea rezidă în sfera de cuprindere a celor două noţiuni şi este importantă prin prisma efectelor obţinute. În opinia lui B. Colasse (1996), citat de I. Ionaşcu (1997: 70-71) normalizarea reprezintă „constituirea *unui ansamblu de norme şi reguli* care trebuie respectate de întreprinderi, atât pentru *elaborarea cât şi pentru prezentarea informaţiei contabile*" [s.n.]. În schimb, P. Leonte (1948: 8) prezenta normarea ca fiind „*stabilirea de norme unitare pentru înregistrările contabile* [s.n.] ale întreprinderilor dintr-o branşe de activitate", obiectivele urmărite fiind următoarele: unificarea terminologiei contabile (prin precizarea conţinutului fiecărui cont) şi sistematizarea contabilităţii.

Raportul între procesul de normalizare şi cel normare este văzut de noi astfel:

[390] Semnificaţia termenului normare este aceea de „a se supune unei norme" - DEX (1996: 699). Distincţia dintre normare şi normalizare este trasată de P. Leonte (1948: 2-3). În acest sens, autorul remarcă faptul că „*nici o întreprindere nu poate să creeeze* în cadrul planului de conturi impus de lege şi prevăzut de plan, alte *grupe sau subgrupe*… De asemenea, dacă o întreprindere nu poate folosi o grupă sau subgrupă de conturi… poate folosi numai clasele şi subgrupele care-l interesează, fără a aduce vreo schimbare simbolurilor arătate în plan. *Altfel, n-ar fi normare, ci poate un început de normalizare* [s.n.]".

**Tabelul 27**

| **NORMALIZAREA ÎN ROMÂNIA:** | |
|---|---|
| **NORMALIZARE INDUCTIVĂ**<br>(PLAN CONTABIL GENERAL)<br>( stadiu incipient: 1941-1947[391])<br>(1990 - prezent)<br>**NORMARE** (1947-1989):<br>• *unificarea terminologiei contabile*<br>• *sistematizarea contabilităţii* | **NORMALIZARE DEDUCTIVĂ**<br>(CADRU CONCEPTUAL)<br>(1999 - prezent – în cazul întreprinderilor „mari”[392] |

## 3.2.4. Contabilitatea este sau nu ştiinţă? – sau despre o dispută... ştiinţifică

În mod implicit statutul contabilităţii a suscitat controverse încă din perioada precedentă, prin modul în care autorii au definit contabilitatea: *artă* - D. Iarcu (1860: 1), Th. Ştefănescu (1874: 91-92) – sau *ştiinţă* – C. Petrescu (1901: 144), I. C. Panţu (1907: 3), etc. Totuşi, deşi au existat autori care au promovat idei divergente, în spiritul scrierilor din domeniul contabilităţii aferente perioadei respective (doar de promovare a partidei duble şi nu de polemizare pe diverse probleme) nu au existat dispute ştiinţifice.

### Opinii privind statutul contabilităţii

În mod asemenător situaţiei existente în perioada precedentă, şi în această perioadă majoritatea autorilor au dat diverse definiţii contabilităţii. În acest sens, prezentăm un tabel cu principalele opinii exprimate de o parte a autorilor vremii:

**Tabelul 28**

| An | Autor | Definiţii date contabilităţii sau aprecieri asupra statutului acesteia |
|---|---|---|
| 1923 | Sp. Iacobescu, Al. Sorescu | - *ramura ştiinţelor sociale* [s.n.], care se ocupă cu înregistrarea egalităţilor de schimb din patrimoniul unei persoane fizice sau juridice. |
| 1926 | M. I. Mihăilescu | - *ştiinţa socială* [s.n.] care are de obiect ordinea, oricare ar fi ramura de activitate, având în vedere asociaţiunea muncii cu capitalul, cu scop de a obţine, prin metodele sale de investigaţiune, un bun rezultat al sforţărilor acţiunilor omului, ca persoană fizică, morală sau juridică, şi de a stabili sistemele şi metodele de experimentare prin care se constată ordinea şi rezultatul acţiunii în mod exact şi just, scoţând în evidenţă responsabilitatea factorilor. |
| 1940 | I. N. Evian | - se atribuie ... calitatea de *artă a conturilor, de tehnică, iar nu de ştiinţă* [s.n.], contabilitatea rămânând a fi considerată drept suplimentul artimetic al ştiinţei economiei întreprinderilor. |
| 1941 | P. Drăgănescu- Brateş | - *ştiinţa* [s.n.] contabilităţii şi-a conturat terenul său, „Patrimoniul” privit din punct de vedere economico-juridic şi tratat din punct de vedere contabil. |

---

[391] Reprezintă momentul constituirii unui *Consiliu permanent al normării contabilităţii*.

[392] Pâna în prezent, *Programul de dezvoltare a contabilităţii din România*, demarat în anul 1997, s-a concretizat în următoarea dihotomie: întreprinderile ce îndeplinesc cel puţin două din următoarele condiţii (cifra de afaceri < 5 milioane euro, total active < 2,5 milioane euro şi numărul mediu de salariaţi < 50 salariaţi) aplică reglementări contabile armonizate doar cu directivele contabile europene (Ordinul 306/2002), iar întreprinderile ce depăşesc anumite criterii, stabilite pentu fiecare an din intervalul 2001 - 2005 (în 2005 limita inferioară fiind reprezentată de valorile indicatorilor prezentate anterior), aplică reglementările contabile armonizate atât cu directivele europene cât şi cu standardele internaţionale de contabilitate (Ordinul 94/2001).

| An | Autor | Definiţii date contabilităţii sau aprecieri asupra statutului acesteia |
|---|---|---|
| 1944 | V. M. Ioachim | - *ştiinţa* [s.n.] care se ocupă cu normele, după care se urmăreşte sistematic în cifre, un *Patrimoniu,* cu modificările lui atât în totalitate cât şi în elementele ce-l compun, spre a avea în ori-ce moment situaţia patrimoniului, cu efectele şi cauzele modificărilor. |
| 1947 | D. Voina | - *disciplină independentă* [s.n.]... care observă mişcările de valori pe care le provoacă fenomenele economice şi relaţiunile juridice, le descrie şi le reprezintă cifric, le grupează pe categorii şi reconstituie apoi prin calcule de sinteză întreaga vieaţă a organismului ce cade în sfera ei de cercetare. |
| 1947 | Şt. Dumitrescu | - ... făcând parte din *domeniul ştiinţelor matematice* [s.n.] este o construcţie mentală de raţiune şi logică, deci o ştiinţă de sine stătătoare, de o apariţie relativ recentă... care ne învaţă cum să construim mental, logic şi raţional un sistem de socoteli, de care să ne folosim, ţinând seama de legile sociale, care guvernează raporturile între indivizi şi de legile economice care determină şi guvernează actele şi fenomenele de schimb, în cadrul de administrare a unei averi alcătuind un patrimoniu. |
| 1947 | O. Scwartz | - caracterul de ştiinţă reiese în concluzie din următoarele: teoriile şi ideile fundamentale ale contabilităţii NU se pot constitui fără *sistematizarea noţiunilor, fără metodă şi logică în cercetare.* Ele sunt bazate pe practică, cum procedează ştiinţele naturale, pentru a le reda practicei, care îi verifică posibilităţile de aplicare. În acest mod vedem că această *ramură a ştiinţei economiei întreprinderilo*] nu poate fi *lipsită de criteriile* inerente oricărei cercetării ştiinţifice de acest fel. |

### Locul contabilităţii în ansamblul cunoaşterii ştiinţifice

O trecere succintă în revistă a modalităţilor în care era definită contabilitatea în epocă relevă faptul că majoritatea autorilor o considerau ca fiind o ştiinţă, ba mai mult chiar, unii autori precizau că este o ştiinţă socială. Următorul pas pentru autorii vremii a fost încercarea de a găsi anumite relaţii existente între ştiinţa contabilităţii şi celelalte ştiinţe. Preocupări în acest sens a avut M. I. Mihăilescu. Astfel, acesta identifică unele relaţii existente între: *ştiinţa contabilităţii* şi *ştiinţa matematică* (spre exemplu, „raporturile între conturi sunt exprimate prin cifre” - (1922: 4)), *ştiinţa contabilităţii* şi *ştiinţa juridică* (spre exemplu, „stabilirea prin conturi şi a cauzelor juridice născute în cadrul raporturilor dintre persoane fizice şi morale” - (1922: 5)), respectiv *ştiinţa contabilităţii* şi *ştiinţele economice, economia domestică, economia politică, finanţe* (spre exemplu, „am putea avea de la anumite conturi ... diferite învăţăminte... referitoare la starea economică şi financiară a întreprinderii, a pieţei, a unei anumite ramuri de ocupaţiune, fie comercială, agricolă sau industrială” - (1922: 6).

### *Contabilitatea - ştiinţă* versus *contabilitatea – supliment aritmetic al economiei întreprinderilor*

Spre sfârşitul primului sfert al secolului al XX-lea, odată cu definirea contabilităţii ca fiind „ramura ştiinţelor sociale” – Sp. Iacobescu, Al. Sorescu (1928: 38) mănuşa provocării a fost aruncată şi s-a înfiripat un adevărat „turnir” ştiinţific în „arena” contabilităţii. Protagoniştii principali au fost doi profesori de contabilitate, Spiridon Iacobescu şi Ion Evian, dispută continuată şi ulterior. Primul dintre ei avea o formaţie profesională economică şi juridică, cel de-al doilea fusese elev al lui Nicklish şi împărtăşea o concepţie economică asupra contabilităţii. Astfel,

premisele divergenţei de opinii erau îndeplinite. Dintre opiniile contradictorii, două[393] au făcut obiectul publicării de polemici: *statutul contabilităţii* şi *obiectul de studiu al contabilităţii*. Pe măsură ce opiniile celor doi se încărcau cu o polaritate ştiinţifică diferită, părerea asupra statutului contabilităţii a devenit subiect al controverselor.

Este contabilitatea o ştiinţă? Această întrebare, ce generează şi în prezent răspunsuri contradictorii şi-a găsit un prim răspuns în modul în care Sp. Iacobescu şi Al. Sorescu (1928: 38) defineau contabilitatea: „*ramura ştiinţelor sociale* [s.n.], care se ocupă cu înregistrarea egalităţilor de schimb din patrimoniul unei persoane fizice sau juridice". Iniţial, germenii provocării erau latenţi, replica venită din partea lui I. N. Evian (1940: 11), fiind doar o altă viziune asupra definirii contabilităţii „...se atribuie definitiv contabilităţii calitatea de *artă a conturilor, de tehnică, iar nu de ştiinţă* [s.n.], contabilitatea rămânând a fi considerată drept suplimentul artimetic al ştiinţei economiei întreprinderilor". Ulterior, un alt autor combate poziţionarea contabilităţii în rândul ştiinţelor sociale susţinând că „ea face parte din categoria ştiinţelor exacte, din domeniul matematicii" - Şt. Dumitrescu (1947: 25).

Opinia potrivit căreia contabilitatea este o ştiinţă a fost susţinută şi de P. Drăgănescu-Brateş în cadrul unui articol-replică la lucrarea *Teoriile conturilor* publicată de I. N. Evian (1940), acesta considerând că „greşeşte d-l prof. Evian ... atunci când vrea să conteste Contabilităţii calitatea de ştiinţă şi să o înglobeze ca o tehnică, drept <<supliment aritmetic al ştiinţei economiei întreprinderilor>>" – RGCC (1941: 359). Totodată acesta lansează o întrebare ce se doreşte a fi de fapt un răspuns „atunci când analizez fenomenele economice sub aspectul înregistrărilor contabile nu fac oare Contabilitate? – RGCC (1941: 358).

Provocarea nu a rămas fără ecou, profesorul Evian oferind alte câteva replici sub formă de articole în cadrul cărora continuă să îşi susţină punctul de vedere. Dat fiind faptul că disputele privind *statutul contabilităţii* şi *obiectul de studiu al contabilităţii* s-au purtat pe un „front" comun, prezentăm o schemă a replicilor ştiinţifice la finalul subcapitolului 3.2.5. *Începuturile unei alte controverse contabile: patrimoniul – obiect de studiu al contabilităţii.*

[393] O sesizare interesantă, cu privire la opiniile contradictorii este făcută de I. Ionaşcu (1997: 186), care remarcă faptul că şi viziunea asupra predării contabilităţii era diferită: „Iacobescu arată: « ...la contabilitate se lucrează inductiv, de la simplu, la alcătuirea compusului, de la cont, la conturi, la clase (de conturi), la balanţă, la situaţie, la bilanţ ». În schimb, Evian propunea o metodologie bazată pe deducţie deoarece pleca în explicarea concepţiei sale de la bilanţ, ca un element generalizator, spre conturi, care sunt structuri particulare".

## 3.2.5. Începuturile unei alte controverse contabile: patrimoniul – obiect de studiu al contabilităţii?

**Patrimoniul – obiect de studiu al contabilităţii**

Am afirmat anterior că, teoria contabilă existentă în România care a avut de-a lungul timpului cei mai mulţi adepţi este teoria economico-juridică a patrimoniului. În această abordare, *obiectul contabilităţii îl reprezintă patrimoniul,* definit ca fiind „un complex de drepturi şi de obligaţiuni, cu respectivele lor obiecte de drepturi şi obligaţiuni”- Sp. Iacobescu, Al. Sorescu (1928: 12). Această teorie este considerată o teorie materialistă cu două serii de conturi şi are ca punct de plecare un concept juridic - patrimoniul. Autorii acestei teorii privesc patrimoniul din trei puncte de vedere: juridic, economic şi integral (economico-juridic). Astfel, *în sens juridic*, patrimoniul reprezintă „totalitatea drepturilor şi obligaţiilor unei persoane fizice sau juridice susceptibile de a fi exprimate în valori pecuniare”. *Din punct de vedere economic*, patrimoniul este privit ca „obiecte de drepturi şi obiecte de obligaţiuni”. La această opinie se raliază şi P. Drăgănescu-Brateş care combate critica adusă de I. N. Evian, considerând că „greşeşte d-l prof. Evian, atunci când vrea să declare de <<economică>> teoria conturilor şi să excludă <<amestecul juridicului în studierea fenomenelor economice din întreprinderi>>”, deoarece „contabilitatea înregistrează schimburile patrimoniale rezultate din schimburile economice, din fenomenele naturale ca şi din actele juridice cu urmări patrimoniale” – RGCC (1941: 358-359).

**Despre critica patrimoniului şi „unghiul de vedere economic”**

Abordarea patrimoniului din punct de vedere economic în cadrul acestei teorii a fost criticată de I. N. Evian (1940: 66) „fondul teoriei şi al lucrării acestor autori este exclusiv juridic şi de loc economic”. Acesta considera că această teorie „ar putea fi numită mai degrabă *teoria juridică patrimonială*”, deoarece aspectul juridic decide care sunt bunurile care fac parte din patrimoniul economic. Ca o „replică” la teorie economico-juridică a patrimoniului, I. N. Evian (1940: 77-137) lansează o *teorie materialistă sub unghiul de cercetare exclusiv economic al fenomenelor în întreprinderi* potrivit căreia: „conceptele de activ şi de pasiv… ne prezintă întreprinderea ca o entitate economică, având o avere (un activ) al ei, alcătuită din diferite feluri de bunuri concrete, şi un pasiv (un capital) al ei, care reprezintă abstracţia valorii totale - exprimată în bani - a mijloacelor aflate la dispoziţia întreprinderii (şi deci, indirect, a activului ei)” – I. N. Evian (1940: 87-88).

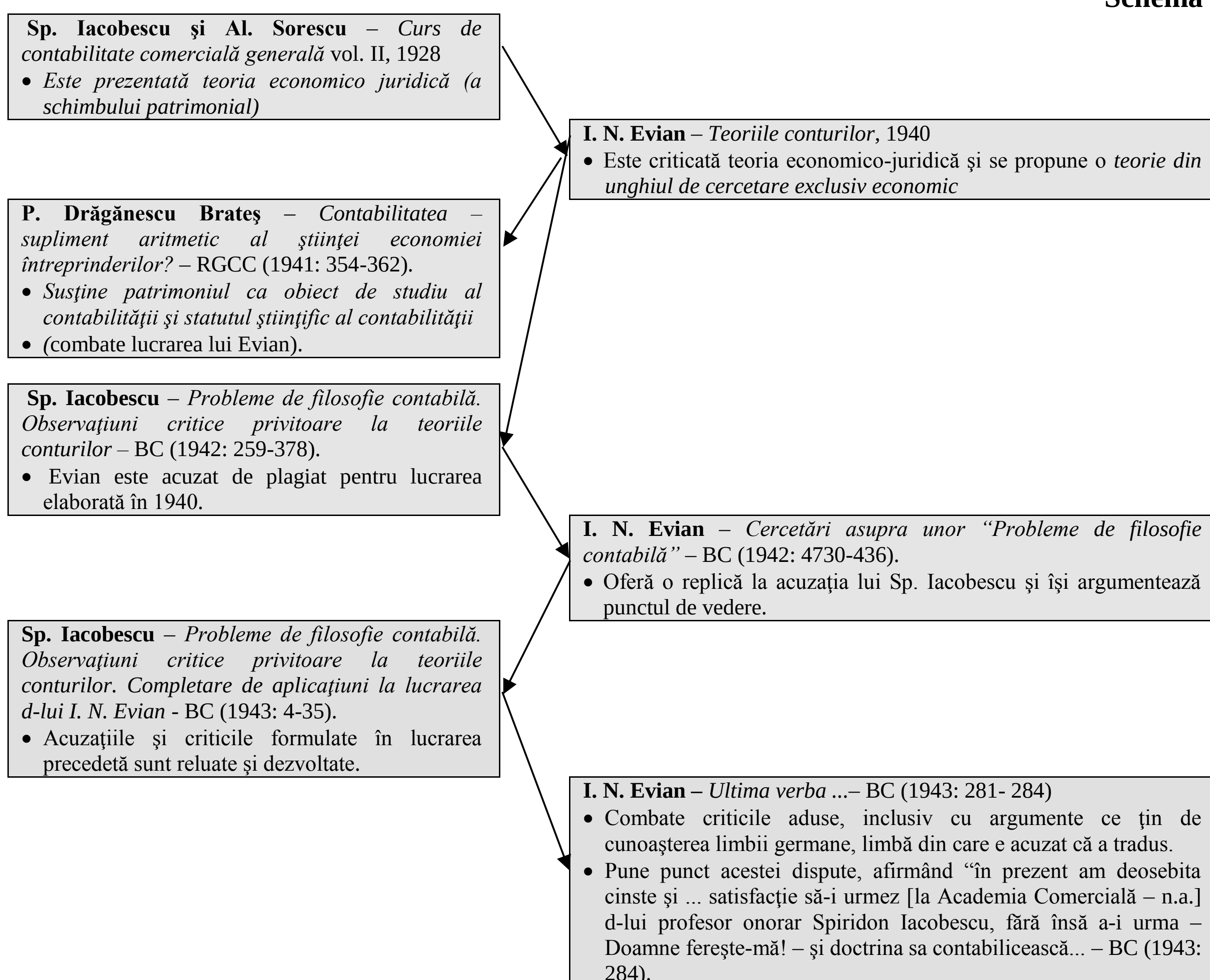
„Realitatea apusului concepţiei patrimonialiste” este susţinută în opinia lui I. N. Evian (1947: 4) de „lucrările şi studiile contabile româneşti publicate în ultimii doi trei ani, fie de elemente tinere serioase neacomodate vreodată concepţiei patrimonialiste (Prof. I. Tarţa, Prof. D. Haşiegan, Dr. Badea Buzău, Dr. C. Purcărete, etc.), fie chiar de autorii până mai eri robi ai acestei concepţii, dar

care în ultimul timp au reuşit – mai mult sau mai puţin – să se descătuşeze de lanţurile ei". În acest sens citâm opinia exprimată de D. Voina (1947: 5) potrivit căreia obiectul contabilităţii este „existenţa mişcărilor de valori din cadrul exploatărilor[394]".

**Disputa economic – juridic, un „război personal"?**

Observăm că în perioada cercetată multe controverse s-au derulat în jurul obiectului de studiu al contabilităţii (patrimoniu sau altceva), pe fondul unor discuţii mai generale legate de teoriile contabile. O adevărată dispută, ce a degenerat uneori chiar în atac la persoană, a fost găzduită de Buletinul contabililor (1942-1943). Cu privire la prima replică a lui I. N. Evian, redacţia revistei afirmă că „publică articolul în cadrul unei dezbateri tinzând a elucida diverse probleme cu caracter doctrinar" – BC (1942: 430). În cadrul schemei următoare prezentăm autorii şi lucrările în cadrul cărora au avut loc dispute directe (gen provocare-răspuns):

**Schema 5**




Teoria patrimonialistă a influenţat viziunea autorilor care au urmat profesorilor Spiridon Iacobescu şi Alexandru Sorescu, iar în cursurile universitare a fost promovată în mod preponderent

---

394 În sensul de organizaţie.

această concepţie: „mai întâi toate manualele pentru învăţământul mediu purtau amprenta teoriei patrimonialiste. În învăţământul superior, de asemenea, conceptul patrimonialist era dominant” - D. Rusu (1991: 240). Cu privire la teoria rivală susţinută de profesorul Ion Evian, bazată pe conceptele de *avere* şi *capital,* L. Olimid şi D. Calu (1999: 12) sunt de părere că: „n-a avut acelaşi impact datorită circumstanţelor politice: strămutarea Academiei Comerciale de la Cluj la Braşov ca urmare a războiului, dar mai ales îndepărtarea lui Ion Evian din învăţământ în cursul anului 1948”.

### 3.2.6. Abordări şi probleme privind bilanţul

**Semnificaţia bilanţului**

Cercetând etimologia cuvântului „bilanţ”, O. Lungu (1946: 5) apreciază că acesta „derivă dela italienescul <<bilancia>> egal balanţă, cântar, arătând de fapt o simbolizare de gândire. O balanţă în echilibru, pe unul din discuri fiind aşezat activul, adică realităţile economice, iar pe celălalt disc pasivul, adică izvoarele de drept ale activului”.

**Preocupări privind uniformizarea bilanţurilor: bilanţul - tip**

În prima jumătate a secolului al XX-lea, teoreticienii şi practicienii contabili din România au fost preocupaţi de elaborarea unui bilanţ-tip care să reflecte situaţia juridică, administrativă şi economică a unei întreprinderi. Aspectele urmărite se refereau în principal la stabilirea unui criteriu de grupare raţională şi a unei denumiri cât mai corespunzătoare a conturilor. În România[395], prima încercare în acest sens a fost făcută de Theodor Ştefănescu în anul 1902. În anul 1927[396] s-a realizat întocmirea unui bilanţ tip pentru întreprinderile economice de stat, iar în anul 1934 a fost pus la punct un bilanţ pentru bănci. Stabilirea unui bilanţ-tip pentru toate întreprinderile economice din ţară s-a încercat succesiv în anii 1941 şi 1943 de către comisiile constituite în vederea normalizării contabilităţii în România. Încercările au rămas doar la stadiul de propuneri. În acest sens, C. G. Demetrescu (1972: 333) apreciază că[397]: „stabilirea unui bilanţ-tip pentru toate întreprinderile economice din ţară… nu a putut fi soluţionată datorită imposibilităţii realizării acestui lucru într-o economie particulară bazată pe proprietatea particulară asupra mijloacelor de producţie”(sic!).

---

[395] Preocupările cercetătorilor contabili din România sunt integrate preocupărilor existente în acest sens la nivel internaţional. Astfel, în anul 1901, în cadrul unui congres internaţional ţinut la Budapesta, *Institutul Internaţional de Statistică* a realizat „o anchetă cu privire la <<cel mai bun mod, de a alcătui din punct de vedere statistic internaţional, bilanţul societăţilor pe acţiuni>>”. În acest sens, institutul a elaborat un chestionar, „dar rezultatul a fost slab, pentrucă nu s’a închegat o formă complectă a bilanţului, ci s’a mărginit să recomande oarecare formule practicei contabile” – P. Drăgănescu - Brateş în RGCC (1921: 168-169).

[396] În vederea reglementării unei forme de întocmire a bilanţului, *Consiliul superior de control şi îndrumare* a alcătuit şi aprobat un *bilanţ tip,* care a fost aprobat în cadrul şedinţei ţinute în data de 17 octombrie 1927. Pentru clasificarea conturilor „s’a adoptat în linii generale schema expusă şi de Corpul nostru la Bruxelles, adică: aranjarea conturilor la activ după gradul de lichiditate iar la pasiv după gradul de exigibilitate”- RGCC (1928: 186).

[397] Din punctul nostru de vedere, nu existenţa proprietăţii private a fost impedimentul major. Considerăm că afirmaţia a fost făcută în contextul politic existent în momentul scrierii lucrării.

**O nouă provocare privind informarea utilizatorilor: bilanţul social**

Aspectele relative la formatul bilanţului au fost dublate de propuneri ce vizau întocmirea unui „fel de *Bilanţ neeconomic* un *Bilanţ social"* – RGCC (1914: 168). În cadrul acestui tip de bilanţ, Sp. Iacobescu apreciază că „vom avea de o parte, la *Pasiv Binele general* acumulat şi *Beneficiul moral realizat* de curând; iar de alta, la *Activ: Organismul social, Indivizii şi Colectivităţile sociale*[398], care toate au datoria să conserve şi să dezvolte capitalul lor social: *Binele general*". Prin *Bine general* autorul înţelege progresele în plan literar, ştiinţific, artistic, etc., în timp ce *Beneficiu moral realizat,* autorul înţelege *binele general* realizat în cadrul unui an.

**Alte aspecte relative la bilanţ**

În afară de aspectele semnalate anterior au mai fost prezentate în literatura de specialitate probleme cu privire teoriile bilanţului, dar s-a ridicat şi problema relevanţei informaţiilor financiare oferite de bilanţ. Pentru soluţionarea acestui din urmă aspect, afectat grav de devalorizarea monetară, au existat propuneri fie de întocmire a unui bilanţ-aur sau a unui bilanţ revalorizat, dar şi de reevaluare a activului.

### 3.2.6.1. De la teoriile bilanţului…

Cercetările teoretice cu privire la bilanţ au avut în vedere, în principal, rolul şi funcţia lui economică. Aspecte legate de bilanţ au fost dezbătute în literatura contabilă din România, în mod explicit sau implicit (prin referire la situaţia existentă în Germania, spre exemplu). Cu privire la bilanţ, în literatura de specialitate cele mai reprezentative teorii vehiculate în prima jumătate a secolului al XX -lea sunt: *teoria statică, teoria dinamică* şi *teoria organică.* În afara acestora, teoreticienii vremii au propus şi alte teorii, cum ar fi *teoria eudinamică a bilanţului*, respectiv *teoria integrală a bilanţului*.

**Teoria statică a bilanţului**

Conform teoriei statice, bilanţul reprezintă o modalitate de a „determina la anumite date existenţa şi starea elementelor patrimoniale, faţă de Fondul propriu, distingând un aspect economic prin calitatea şi utilitatea lui, iar altul valoric prin cantitatea şi preţuirea elementelor" – Şt. Dumitrescu, D. Toma (1973: 98). Potrivit acestei teorii, rolul bilanţului este acela de cunoaştere şi analiză a patrimoniului întreprinderii la un moment dat. Concepţia statică a bilanţului a fost elaborată de Walter Le Coutre, un susţinător important pe plan internaţional al acestei concepţii fiind germanul Nicklish. Egalitatea bilanţieră este Activ = Pasiv. În activ sunt reflectate modul de investire şi folosire a averii unei întreprinderi, iar în pasiv este indicată modalitatea prin care au fost

---

[398] Aceştia sunt consideraţi *debitori morali.*

procurate aceste valori (sursele de finanţare). Conform teoriei statice, rolul bilanţului este acela de cunoaştere şi analiză a averii întreprinderii la un moment dat.

**Teoria dinamică a bilanţului**

O teorie rivală a bilanţului static a fost cea susţinută de E. Schmalenbach, întâlnită în literatura de specialitate sub denumirea de *teoria dinamică a bilanţului*. Potrivit acestei teorii, „bilanţul reprezintă legătura organică între plăţile ce vor deveni consumaţiuni de valori în perioadele viitoare sau succesive şi între consumaţiunile de valori ale căror plăţi se vor executa ulterior sau în viitor" - O. Lungu (1946: 10). Orice element de activ sau pasiv este privit prin prisma relaţiei dintre disponibilităţi (încasări şi plăţi) intercorelate cu rezultatele (cheltuieli şi venituri) şi este exprimat ca relaţie între elementele expuse mai sus. Logica este următoarea: în perioada imediat viitoare, orice element de activ, respectiv pasiv se va transforma în cheltuieli, venituri, încasări sau plăţi. Acest bilanţ trebuie dublat de un bilanţ al rezultatelor [cont de profit şi pierdere - n.a.]. În mod concret, un bilanţ întocmit în conformitate cu această teorie are următoarea structură - M. Ristea (1989: 43):

**Tabelul 29**

**Bilanţ la momentul „t"**

| Activ | Pasiv |
|---|---|
| 1. *Plăţi care nu au devenit încă cheltuieli* (mijloace fixe la valoarea rămasă, stocuri materiale, soldul cheltuielilor anticipate, soldul avansurilor spre decontare, etc.) | 1. *Cheltuieli care nu au devenit încă plăţi* (angajamente faţă de terţi) |
| 2. *Plăţi care nu au devenit încă încasări* (stocuri de mărfuri cumpărate destinate vânzării) | 2. *Încasări care nu au devenit încă rezultate sau prestaţii* (venituri anticipate, venituri [avansuri – n.a.] primite de la clienţi) |
| 3. *Rezultatele economice sau prestaţiile care nu au devenit încă încasări* (stocuri de produse finite, soldul producţiei livrate şi neîncasate, soldul clienţilor, etc.) | 3. *Încasări care nu au devenit încă plăţi* (credite nerambursate) |
| 4. *Rezultatele economice sau prestaţiile care nu au devenit încă cheltuieli* (mijloace fixe executate în regie, semifabricate din producţie proprie destinate consumului intern, stocul de producţie neterminată, stocurile de materiale obţinute din producţie proprie etc.) | 4. *Cheltuieli care nu au devenit încă rezultate sau prestaţii* (cheltuieli preliminate) |
| 5. *Soldul disponibilităţilor băneşti* | 5. *Surse proprii* (patrimoniu propriu) |
| 6. *Rezultat-pierdere* | 6. *Rezultat - beneficii* |

**Teoria organică a bilanţului**

O altă teorie vehiculată în epocă, *teoria organică a bilanţului*, are la bază „ideea fundamentală... [care] se bazează pe recuperarea reală a costurilor, calculate la valoarea de reaprovizionare din ziua desfacerii" – O. Lungu (1946: 24). În cazul întocmirii unui astfel de bilanţ, trebuiesc observate modificările la nivelul averii generate de fluctuaţiile monetare şi de fenomenele conjuncturale, modificări ce vor fi înregistrate într-un cont rectificativ denumit *Cont de variaţiuni în valoarea averii*. Acest bilanţ e similar unui bilanţ în costuri de înlocuire, iar contul rectificativ are rolul unui cont de rezerve.

**Teoria eudinamică a bilanţului**

Această teorie, elaborată de Sommerfeld are puncte comune cu teoria dinamică propusă de E. Schmalenbach, dar şi puncte divergente, aspecte ce au fost semnalate în scrierile vremii. Pornind

de la o comparaţie realizată de O. Lungu (1946: 14-18), prezentăm schematic următoarele deosebiri:

**Tabelul 30**

| Teoria eudinamică a bilanţului | Teoria dinamică a bilanţului |
|---|---|
| • sunt analizate elementele averii în procesul curgător al prestaţiunilor în funcţie de costuri ;<br>• costurilor le este acordată o atenţie deosebită. | • bilanţul este privit în funcţie de încasări, plăţi, consumaţiuni de valori şi prestaţiuni |

**Teoria integrală a bilanţului**

Teoria integrală a bilanţului, elaborată de profesorul Walter le Coutre, este considerată „o complectare a celorlalte teorii", care „se sprijină în primul rând pe teoria statică a bilanţului, *pe principiul egalităţii şi al echilibrului celor două unităţi componente ale bilanţului: averea şi capitalul* ... şi urmăreşte *calcularea şi stabilirea averii şi a capitalului la un moment dat*" – O. Lungu (1946: 27- 28).

**Bilanţul – în faţa şi dincolo de teoriile contabile**

Ca urmare a scurtei retrospective la nivelul teoriei (teoriile bilanţului) şi a practicii contabile (căutarea unei formule de uniformizare a bilanţului – bilanţul tip) remarcăm că între cele două aspecte a existat o interdependenţă: „bilanţul trebuie să fie sincer şi să se caracterizeze prin claritate, reflectând structura şi relaţiunile întemeiate pe faptele reale ale vieţii şi situaţiunile juridice" - O. Lungu (1946: 32).

### 3.2.6.2. … la aspecte privind „relevanţa" bilanţului: reevaluarea, bilanţul-aur sau bilanţul revalorizat?

**Premise ale apariţiei unei contabilităţi de inflaţie**

În prezent, rolul situaţiilor financiare este acela de a oferi informaţii relevante cu privire la poziţia financiară, performaţele întreprinderii şi modificările ce au loc la nivelul acestora. Devalorizarea monetară a ridicat însă probleme de-a lungul timpului în diverse regiuni ale globului. Problema relevanţei situaţiilor financiare a fost dezbătută în mod serios în anii ce au urmat crahului bursier de pe Wall Street. În această perioadă au început să se pună la punct diverse strategii de combatere a efectelor devalorizării monetare.

În România, la începutul secolului al XX-lea, stabilitatea monetară avea la bază existenţa etalonului de schimb aur, introdus prin legea din mai 1889. Odată cu părăsirea acestui etalon, România a intrat în rândul ţărilor inflaţioniste. În consecinţă, bilanţurile încheiate în această perioadă erau lipsite de relevanţă. Deşi exacte din punct de vedere matematic, cifrele prezentate nu mai reprezentau valori comparabile şi nu mai indicau averea de care dispunea întreprinderea şi rezultatele ei. Astfel, existau înscrise în bilanţ bunuri intrate în gestiune înainte de 1916, atunci când leul-hârtie era egal cu leul-aur precum şi investiţiile din timpul războiului şi în perioada imediat

următoare, când valoarea monedei scripturale a scăzut foarte mult. În acest sens, V. M. Ioachim (1925: 13-14) remarca următoarele: contabilitatea dă „de la 1918 încoace, drept beneficii ale afacerilor întreprinderii, aceea ce în realitate nu era decât rezultatul deprecierii leului” şi sintetizează totodată consecinţele bilanţurilor încheiate în epoca devalorizării leului: crearea „mirajului unor operaţiuni strălucite, decapitalizarea întreprinderii, scăderea puterii financiare a întreprinderii, afectarea lichidităţii întreprinderii, afecarea cursului acţiunilor, crearea unui decalaj între valoarea amortizărilor înregistrate şi valoarea de înlocuire a unui mijloc fix, impunere fiscală mare”. Ca o consecinţă a acestei stări de fapt, problematica cercetării contabile româneşti din perioada interbelică includea şi aspecte privind eliminarea sau măcar atenuarea efectelor inflaţioniste.

Soluţiile de retratare a situaţiilor financiare prezentate în literatura contabilă a vremii erau întocmirea unui *bilanţ-aur***,** respectiv a unui *bilanţ revalorizat*[399]**.** La nivel oficial nu au fost emise niciodată reglementări cu privire la întocmirea unor astfel de situaţii financiare, soluţia agreată fiind *utilizarea reevaluărilor*.

**Bilanţul-aur**

Mecanismul întocmirii unui bilanţ-aur implică redactarea acestei situaţii financiare în moneda aur, soluţie ce a fost adoptată în ţările în care valoarea unităţii monetare s-a redus aproape la zero (Germania, Austria, Ungaria, Polonia). Şi în România, la nivelul literaturii contabile au existat soluţii care vizau redactarea unui bilanţ-aur. Astfel, V. M. Ioachim (1925: 19-24) se poziţionează în favoarea trecerii de la bilanţul în valută hârtie la bilanţul-aur, pe baza modelului existent în Germania ce presupunea următoarele etape: „transformarea din lei-hârtie, în lei-aur, estimarea la inventar; transformarea capitalului; tratarea rezervelor, bilanţul-aur şi impunerile”.

Un alt autor român, P. Poruţiu (1929), propune un alt model de prezentare a bilanţului prin conversia tuturor posturilor din bilanţ pe baza indicelui de schimb şi a preţului aurului. Este un model de inspiarţie franceză, care se baza pe leul-aur existent înainte de război, model ce presupune:

- calculul valorii leului-aur în lei-hârtie pornind de la cota dolarului în lei multiplicată cu raportul dintre dolar şi leul-aur;
- conversia tuturor conturilor din lei-hârtie în lei-aur, în funcţie de paritatea leu-aur/leu-hârtie.

Deşi bilanţul-aur atenua efectele deprecierii monetare, acesta nu ţinea cont de factorii care determină valoarea (preţul) bunurilor. Conversia în valută-aur nu exprima întotdeauna cu exactitate valoarea actuală a unui bun.

[399] Ambele denumiri, deşi diferite, reflectă acelaşi tratament contabil, acela de a transpune într-o monedă stabilă toate posturile dintr-un bilanţ. Din punct de vedere matematic nu există deosebiri între cele două soluţii, cu excepţia faptului că bilanţul-aur prezintă toate posturile în valoare-aur, iar celalalt măreşte cifrele la echivalentul în moneda-hârtie.

**Bilanţul de stabilizare (revalorizat)**

Alternativa întocmirii unui bilanţ-aur o reprezintă redactarea unui bilanţ revalorizat (de stabilizare) ce implică *reevaluarea activelor în moneda hârtie cu curs forţat*, în ideea de a se ajunge pe această cale la un echilibru real al bilanţului. Din punct de vedere contabil, bilanţul reevaluat în monedă-hartie este mai uşor de redactat pentru că nu necesită conversia creanţelor şi datoriilor, cu excepţia celor exprimate în monedă forte. Problema care se ridică este aceea a comparabilităţii datelor în cursul a doua exerciţii succesive. Din acest motiv, acest sistem al reevaluării posturilor bilanţiere în moneda-hârtie la cursul zilei de închidere a bilanţului, deşi îndreptăţit din punct de vedere juridic şi matematic, nu a fost consacrat.

Întocmirea unui bilanţ revalorizat implică mai mult dacât conversia în moneda-aur sau moneda-hârtie. Ea ţine seama şi de acele împrejurări care modifică valoarea/preţul bunurilor. Pentru realizarea acestui fel de valorizare trebuia să existe la nivel oficial o monedă stabilă. Unele ţări cu moneda depreciată au recurs la etaloane noi (Germania, Ungaria), altele nu au recurs la nici o schimbare în acest sens (Franţa, România). România, ca şi Franţa, a menţinut leul devalorizat ca unitate monetară.

Valorizarea este o operaţie complexă. Având în vedere repercusiunile monetare asupra diferitelor conturi, trebuia examinat fiecare cont. S-a ajuns la concluzia că valorizarea va opera asupra bunurilor materiale şi imateriale, excluzând creanţele şi datoriile. Datorită faptului că prin valorizarea activelor se distrugea echilibrul formal al bilanţului, se ridica, atât din punct de vedere contabil cât şi juridic, întrebarea: cum va fi tratată diferenţa între active şi pasive? Soluţia prevăzută era valorizarea acelor poziţii din pasivul bilanţier care au fost afectate direct de deprecierea monedei, şi anume: conturile de amortizări şi datoriile revalorizate prin lege. Modelul nu precizează însă tratamentul ce trebuie aplicat celorlalte posturi de pasiv.

**Măsuri legislative de atenuare a efectelor inflaţiei: reevaluările**

Prin reforma monetară din 6 noiembrie 1936, România renunţă definitiv la etalonul aur. Guvernul nu a recunoscut însă devalorizarea monetară, atât din motive de ordin psihologic, cât şi de teama de a nu putea stabili un raport fix de schimb al leului datorită situaţiei din ţară.

Elaborarea bilanţului are la bază procesul de inventariere. Datorită fluctuaţiilor puterii de cumpărare a monedei, estimarea la inventar, slab reglementata juridic, a fost foarte dificilă. Evaluarea la inventar era reglementată în România prin Codul Comercial în care se prevedea *estimarea efectelor şi datoriilor curente după principiul valorii curente*. S-a omis însă legiferarea modalităţii de estimare pentru celelalte elemente din bilanţ. Aceste lipsuri au fost acoperite ulterior prin precizările referitoare la evaluare cuprinse în *Legea contribuţiunilor directe* din aprilie 1941 modificată în aprilie 1943 şi *Legea pentru organizarea comerţului de bancă* din 1934, cu

modificările din 1943. Aceste legi prevedeau ca evaluarea să se faca respectând *principiul costului istoric*, cu excepţia titlurilor şi acţiunilor ce formează obiectul unui plasament sau constituie o participare (acestea erau evaluate la *cursul mediu al bursei din ultimile 30 de zile ale anului*). Astfel, pentru prima dată în România a fost legiferată modalitatea de *înregistrare a plusvalorilor rezultate în urma estimărilor la inventar*. Ca urmare, diferenţele în plus nerealizate nu puteau fi considerate beneficii, deci nu se înregistrau în contul de profit şi pierdere, neputând fi distribuite. În schimb, diferenţele în minus nerealizate erau contabilizate.

Având în vedere că în perioadele de instabilitate monetară se impune ca evaluarea elementelor patrimoniale să se facă pe baza *valorii de înlocuire*, legiuitorul a permis întreprinderilor readaptarea la realitate permiţând *reevaluarea elementelor patrimoniale printr-o serie de legi derogatorii* de la legea contribuţiunilor directe. Făcând o referire la această perioadă, L. Olimid (1998: 132) constată că: „primele reevaluări datează din anii 1942, 1943 şi 1944 (Ianăş, 1946). Prin legea nr. 71/1946, activele fixe erau reevaluate prin înmulţirea cu 5 a costului iniţial. Amortizările calculate la noua valoare erau deductibile fiscal. Utilizarea unui coeficient superior antrena diminuarea amortizării deductibile”.

**Sistemul preţurilor dirijate**

În afară de reevaluare, în România începând cu primul război mondial a existat *sistemul preţurilor dirijate*, preţuri stabilite printr-un act oficial. Prin lege, s-a permis actualizarea pe baza unor coeficienţi a acestor preţuri pentru mărfurile importate anterior apariţiei legii (1945) şi pentru mărfurile care nu se mai fabricau, aflate în stocuri. Reevaluările şi practicarea unui sistem de preţuri dirijate au reprezentat însă doar paliative aplicate în vederea atenuării efectelor fenomenului inflaţionist.

### 3.2.7. De la aspecte privind rolul amortizărilor în contabilitate…

**Delimitări privind amortizarea**

În limbaj extracontabil noţiunea de a „amortiza” are mai multe sensuri, variind de la a atenua intensitatea unei oscilaţii, a unui zgomot, la a recupera o investiţie. Din punct de vedere contabil, amortizarea are o altă semnificaţie şi a cunoscut de-a lungul timpului mai multe abordări. Astfel, C. G. Demetrescu (1945: 31) defineşte amortizarea ca fiind: „micşorarea treptată a valorii unui element de activ, din cauza deprecierilor rezultând din: uzare, scăderea valorii de cost, pierderi, invenţii noi, etc”. În cadrul acestei definiţii se regăsesc în mod implicit cele două motive de amortizare a unui activ imobilizat, uzura fizică şi uzura morală. Ambele erau luate în calcul încă de la începutul secolului, fiind cunoscute şi sub denumirea de învechire tehnică, respectiv învechire economică. De

asemenea, autorul trasează o linie de demarcaţie între amortizarea „aplicată numai elementelor de activ” şi „amortizările financiare” (amortizarea capitalului). Un aspect „sensibil” îl reprezintă însă faptul că „amortizarea elementelor de activ se aplică atât bunurilor imobile sau imobilizate cât şi celor mobile sau aşa numite *averi fixe şi averi circulante*”. În cazul activelor circulante se amintesc mai multe cauze[400], dintre care ne oprim pentru comentarii asupra următoarelor: insolvabilitatea debitorilor; alterarea mărfurilor; scăderea preţurilor; incendii, inundaţii, cutremure. Replica nu s-a lăsat însă mult timp aşteptată. I. Moisă (1948: 14-15) combate aceste cauze: „este adevărat că în limbajul curent, a <<amortiza>> mai înseamnă şi <<a acoperi o pagubă>> şi se merge chiar atât de departe, încât se utilizează în mod curent, formula <<amortizarea pagubei>>. Totuşi credem că ştiinţa contabilă nu poate recunoaşte amortizării acest conţinut, deoarece o asemenea interpretare este cu totul denaturată şi nesocoteşte cu desăvârşire înţelesul etimologic al cuvântului. În concluzie, numai *uzajul* [valabil pentru active imobilizate – n.a.] şi *insolvabilitatea* sunt cauze de amortizare”.

**Valoarea amortizabilă şi metodele de amortizare**

Un alt aspect ce dorim să îl semnalăm este acela al modului de determinare a ceea ce în prezent numim valoare amortizabilă. Pentru determinarea acestei valori, C. Purcărete (1943: 11-13) identifică următoarele 5 metode: după *valoarea iniţială de achiziţie sau de cumpărare,* după *valoarea industrială sau consumabilă,* după *valoarea actuală,* după *valoarea contabilă sau din ultimul bilanţ,* după *valoarea de înlocuire.*

*Metoda de amortizare după valoarea iniţială de achiziţie sau de cumpărare* a fost impusă ca bază de calcul prin *Decizia Comisiei fiscale nr. 480 din 1933*, fiind utilizată şi în prezent de întreprinderile ce nu intră sub incidenţa Ordinului 94/2001 privind armonizarea cu Directivele Europene şi Standardele Internaţionale de Contabilitate.

Metoda *după valoarea industrială sau consumabilă* presupune aplicarea procentului de amortizare diferenţei dintre valoarea iniţială şi cea finală a activului imobilizat. Amortizarea acestuia era prevăzută a se face până la o valoare echivalentă cu cea considerată a se obţine prin vânzarea utilajului ca fier vechi. Mecanismul de calcul al valorii amortizabile era similar cu cel agreat în prezent[401] la nivel internaţional (IAS 16 – *Terenuri şi mijloace fixe,* par. 16): „valoarea amortizabilă este costul activului sau o altă valoare substanţială a costului în situaţiile financiare din care s-a scăzut *valoarea reziduală* (valoarea netă pe care o întreprindere estimează că o va obţine

[400] Unele din aceste cauze reprezintă de fapt reduceri de valoare reversibile (scăderea preţurilor, insolvabilitatea debitorilor), premise ale constituirii de provizioane pentru depreciere. Altele reprezintă cauze ale înregistrării unor cheltuieli definitive (alterarea mărfurilor, cutremure).

[401] Rolul acestei comparaţii „interperiodice” este acela de a ilustra faptul că germenii unui tratament contabil utilizat în prezent la nivel internaţional au existat şi în perioadele trecute în România, fapt de natură a sublinia conectarea cercetării contabile româneşti din perioada respectivă la fluxul de idei internaţional.

pentru un activ la sfârşitul duratei de viaţă utilă a acestuia, după deducerea prealabilă a costurilor de cesiune previzionate)".

Metoda *după valoarea actuală* era cunoscută în literatura de specialitate din România şi recomandată pentru faptul că „se crează o bază comună de evaluare care uşurează comparabilitatea diferitelor perioade în care se fac reachiziţiile, atunci când oscilaţiunile de valoare sunt destul de importante" - E. Schmalenbach (1926), citat de C. Purcărete (1943: 12). Dificultatea de stabilire a acestei valori a surclasat avantajul oferit, astfel că ea nu a fost agreată de practicienii vremii.

Metoda de amortizare *după valoarea contabilă sau din ultimul bilanţ*, prezintă valoarea de cumpărare diminuată în fiecare an cu cota respectivă de amortizare. Potrivit acestei metode de amortizare, în primul an valoarea amortizată este mai mare, apoi descreşte, procentul rămâmând constant. Din punct de vedere al calculului valorii cheltuielilor cu amortizarea mecanismul este asemănător prin efect *metodei de amortizare degresivă* întâlnită în prezent.

Metoda de amortizare după *valoarea de înlocuire* este prezentă doar la nivelul literaturii de specialitate şi „are avantajul de a obţine o asimilare a sumelor de amortizare, efectuată cu urcarea sau coborârea preţului obiectului amortizabil" - Fr. Schmidt (1921), citat de C. Purcărete (1943: 13). Valoarea de înlocuire (cost curent) este recunoscută şi în prezent de *Cadrul general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare* al IASB, paragraful 100 b.

Apreciem că existenţa, cel puţin la nivel teoretic, a metodelor de amortizare după valoarea actuală, respectiv după valoarea de înlocuire este strâns legată de inflaţia existentă în perioada respectivă şi că punerea lor în practică nu a fost realizată datorită stabilizării monetare şi implicit a schimbării contabilităţii pe fondul schimbărilor la nivel politic şi economic.

După determinarea valorii amortizabile, utilizând una din metodele prezentate anterior, amortizarea periodică (după caz lunară, anuală, etc.) era determinată prin aplicarea *procedeului estimaţiei* sau a *procedeului calculului* - P. Popescu (1934: 20). Procedeul estimaţiei se aplica bunurilor a căror depreciere varia funcţie de diverşi factori şi presupune stabilirea deprecierii în urma unor evaluări care sunt comparate cu cele precedente. Procedeul calculului presupune determniarea „raţiei" care poate fi aritmetică sau geometrică. Suma variază şi funcţie de felul procentului: variabil (în sens crescător sau descrescător) sau fix. Cel mai utilizat în practică era procedeul calculului cu procent fix pe toată durata, numit şi procedeul direct. În prezent, echivalentul acestui procedeu îl reprezintă metoda liniară de calcul a amortizării.

**Amortizarea – modalităţi de contabilizare**

Privită prin prisma înregistrării contabile ce o generează, în literatura contabilă a acestei perioade, amortizarea are o dublă determinare: *natura întreprinderii* care indică dacă amortizarea

este sau nu parte componentă a preţului de cost (costului de producţie), respectiv *metoda de contabilizare* (directă sau indirectă).

Din punct de vedere al *naturii întreprinderii,* existau diferenţe între întreprinderile industriale şi agricole - pe de o parte, respectiv întreprinderile comerciale şi celelalte întreprinderi în care actele economice sunt de natură diversă - pe de altă parte. În cazul *întreprinderilor industriale şi agricole, amortizarea era privită ca parte componentă a preţului de cost* - P. Popescu (1934: 51), generând astfel creşterea valorii elementului căruia i se calculează costul de producţie (*Produse fabricate*). Această înregistrare se efectuează la anumite perioade de timp[402] (zilnic, săptămânal sau lunar) sau la terminarea fabricaţiei. În ceea ce priveşte *întreprinderile ce desfăşoară activităţi economice de natură diversă valoarea amortizării este imputată direct asupra contului de profit şi pierdere*, fiind considerată o cheltuială.

Având în vedere dualitatea metodelor de contabilizare (directă-indirectă) apare drept legitimă întrebarea: care metodă de contabilizare este mai adecvată? Fiecare din cele două metode au generat opinii pro şi contra. P. Popescu (1934: 65) se pronunţă pentru utilizarea *metodei directe* (prin contul elementului), datorită „confuziei ce se face de fisc, că amortizarea prin „crearea de cont special" ar constitui o formare de fonduri disponibile – ca şi fondurile de rezervă. Fondurile de amortizare neîntrebuinţate până la acea dată în scopul în care au fost constituite sau cele cărora li se vor fi schimbat destinaţia vor fi impuse" – *Legea de unificare a contribuţiilor directe din anul 1923*. Modificările ulterioare ale *Legii contribuţiilor directe* au introdus obligativitatea utilizării doar a *metodei indirecte.* Observăm că, similar situaţiei actuale, existau ingerinţe ale fiscalităţii în cazul aplicării unor tratamente contabile.

C.G. Demetrescu (1945: 41) se poziţionează împotriva utilizării *metodei directe*, argumentând din punct de vedere contabil renunţarea la această metodă prin pierderea relevanţei informaţiilor contabile, în sensul că „nu se mai cunoaşte nici valoarea imobilizărilor existente, nici a amortizărilor făcute în cursul anilor trecuţi". O soluţie interesantă privind eliminarea acestei distorsiuni informaţionale a fost oferită de P. Popescu (1934: 56): "pentru a înlătura inconvenientul apariţiei în Bilanţ a elementelor supuse amortizării numai cu o valoare redusă dela an la an şi pentru a se cunoaşte cât mai exact situaţia capitalului imobilizat, credem că este bine ca bilanţul să aibă mai multe coloane în care să se treacă: a) valoarea iniţială a bunului supus amortizării; b) suma

---

[402] În literatura de specialitate a vremii a fost lansată şi ideea potrivit căreia amortizarea unui activ imobilizat ar trebui înregistrată o singură dată, la scoaterea din folosinţă a respectivului activ „maşina are o singură valoare, o singură viaţă şi o singură moarte, deci *şi o singură amortizare*" - I. Moisă, în BC (1948/1: 8). După informaţiile noastre nu ştim să fi existat o replică scrisă vis-a-vis de această idee, poate şi datorită faptului că în următoarele numere ale revistei „politica" subiectelor tratate a fost schimbată cu 180 grade. Soluţia propusă de I. Moisă vine însă în contradicţie cu *principiul independenţei exerciţiilor*, fapt ce face imposibilă din punct de vedere teoretic (şi în mod implicit practic) existenţa unei astfel de situaţii.

amortismentelor anterioare; c) amortismentul anului pentru care s-a încheiat Bilanţul; d) valoarea rezultată după scăderea tuturor amortismentelor. Sau aceste element să apară în coloana de explicaţie, trecând valoarea diminuată în coloana de sume”[403]. Apreciem că această opinie era orientată în mod implicit spre creşterea relevanţei bilanţului, deoarece ar fi oferit informaţii cu privire la situaţia activelor imobilizate în valori brute, anticipând oarecum informaţiile oferite în cadrul notelor la situaţiile financiare întocmite în prezent.

Pornind de la situaţiile prezentate mai sus, sintetizăm în cele ce urmează cele patru moduri de înregistrare a amortizării contabile ce au existat la începutul secolului al XX- lea:

**Tabelul 31**

| **Amortizarea:** | *Metoda directă* [404] | *Metoda indirectă* |
|---|---|---|
| **În industrie şi agricultură:** (concomitent cu producţia) | Produse fabricate = Imobil | Produse fabricate[405] = Amortizarea imobilului[406] |
| **În celelalte ramuri, ex. comerţ:** (la sfârşitul anului) | Profit şi pierdere = Imobil | Profit şi pierdere = Amortizarea imobilului |

Observăm că existau patru modalităţi de contabilizare a amortizării. Oricare ar fi fost tratamentul contabil ales, în majoritatea lucrărilor de contabilitate era precizat faptul că sumele reprezentând amortizări trebuie contabilizate, indiferent dacă rezultatele contabile sunt negative sau pozitive. De asemenea se face precizarea că în practică nu erau înregistrate amortismente decât în cazurile în care se înregistrau beneficii, fapt catalogat de teoreticienii vremii ca fiind incorect.

***Amortizara ca fond*, între „a fi sau a nu fi”**

Dacă metoda directă nu genera interpretări în privinţa semnificaţiei contului ce trebuia creditat pentru a fi înregistrată amortizarea unui activ imobilizat, metoda indirectă a stârnit controverse cu privire la semnificaţia contului ce se credita. Astfel, în literatura contabilă a vremii au existat două teorii, cunoscute sub denumirile de *teoria veche*, respectiv *teoria nouă*. Teoria veche considera amortizarea ca fiind un „*fond cu destinaţie specială,* pe care nu îl deosebeşte de fondurile de rezervă decât – eventual – modul de formare şi scopul pentru care a fost creat” – I. M. Moisă, în

---

[403] Interesant de observat este faptul că această propunere pentru prezentarea activului bilanţier, făcută în România în prima jumătate a secolului al XX- lea (în concordanţă cu realitatea internaţională din perioada analizată) se suprapune cu modelul de prezentare existent în prezent în Franţa.
[404] Ca urmare a unor modificări survenite în prima jumătate a secolului al XX - lea în cadrul *Legii contribuţiilor directe*, la un moment dat metoda directă nu a mai putut fi folosită.
[405] Înregistrarea amortizării în contrapartidă cu creşterea valorii bunului fabricat se practică şi în prezent la nivel internaţional, fiind utilizată în cadrul contabilizării obţinerii de stocuri din producţie proprie şi a contractelor de construcţii.
[406] În literatura contabilă a vremii, conturile prezentate se regăsesc sub diverse denumiri. Astfel pentru conturile de amortizare sunt întâlnite următoarele denumiri: *Fond pentru amortizare* - Al. Sorescu (1931), *Cont de rectificare al valorii averii fixe* - I. N. Evian (1931: 9), *Amortizare* - P. Popescu (1934).

BC (1948/1: 5). Teoria nouă presupune amortizarea ca fiind un cont rectificativ al valorii activului, situaţie valabilă şi în prezent.

Dezbaterile de idei existente în prima jumătate a secolului al XX-lea cu privire la considerarea amortizării ca fiind *fond* sau nu, le-am sintetizat în tabelul următor:

**Tabelul 32**

| **FONDUL DE AMORTIZARE:** | |
|---|---|
| **ARGUMENTE PRO:** | **ARGUMENTE CONTRA:** |
| **Al. Sorescu (1931: 4-6):** | **I. N. Evian (1931: 11-14):** |
| • „Un fond pentru amortizarea fabricei, alimentat în decursul anilor cu reţineri din beneficiu neimpuse…”. | • „Fondul de amortizare nu se creiază prin reţineri din beneficiu, ci amortizarea se face scăzând din valoarea averii fixe acea valoare, care corespunde uzării acestui fel de avere în procesul fabricaţiunii, scădere care nu micşorează beneficiul întreprinderii, *ci împiedică arătarea unui beneficiu fictiv”.* |
| • „Legea fiscală ... permite contribuabilului să-şi facă oarecare amortizări scutite de impunere ... pentru a-i da posibilitatea de a avea fonduri cu care să-şi refacă investiţiile”. | • Fondul de rezervă e cont, nu fond, deoarece în activ nu găsim defalcate valori egale cu „fondul” constituit în pasiv. |
| | • Contul de amortizare este doar unul rectificativ, neavând corespondent în activ valori reale, existente. |
| | *Excepţie:* |
| | • „Amortizările-rezerve” (s-au făcut amortizări mai mari decât valoarea cu care s-a uzat averea fixă, fiind create *rezerve (beneficii) ascunse* - partea de amortizare-rezervă are corespondent în activ o valoare reală). |
| | **P. Popescu (1934: 63):** |
| | În situaţia expirării duratei de utilizare a unui activ, un eventual fond din amortizare constituit ar prezenta inconvenientele următoare: |
| | • Preţul de cumpărare al noului activ imobilizat poate fi diferit (mai mare sau mai mic) decât valoarea fondului constituit; |
| | • Ca urmare a modificării volumului de activitate (extindere sau restrângere), activele achiziţionate pot avea o valoare mai mică sau mai mare, după caz, comparativ cu cele scoase din uz. |

După analizarea aceastei succinte paralele a principalelor idei cu privire la considerarea amortizării ca fiind fond sau nu, balanţa este înclinată, în opinia noastă, în favoarea celor care contestă amortizării caracterul de „fond”. În vederea argumentării nevoii de istorie în contabilitate, în cadrul capitolelor 4.2.4. - *Particularităţi tehnice ale sistemului contabil de inspiraţie sovietică practicat în România* şi 6.1.2. - *Influenţa contabilităţii socialiste asupra dezvoltării contabilităţii postdecembriste în România*, vom puncta implicaţiile tratamentele contabile ale amortizării ce au fost aplicate în perioadele următoare (1949-1989, respectiv 1990-1997[407]).

[407] Anul 1997 reprezintă momentul renunţării la constituirea fondului de dezvoltare din amortizare.

### 3.2.8. …la preocupări privind calculaţia costurilor

**Calculaţia costurilor – primele forme de manifestare**

Dacă până în secolul al XX-lea, importantă era doar „partida dublă”, „contabilitata îşi reia evoluţia întreruptă cu 400 ani în urmă, intrând într-o nouă fază de evoluţie atât a sistemului, cât şi a mijloacelor tehnice. ... cu ajutorul bugetului, calculului costurilor şi statisticii se dă întreprinderilor posibilitatea unei conduceri raţionale” - I. N. Evian (1947: 64). Această afirmaţie avea la bază evoluţia înregistrată la nivel internaţional în ceea ce priveşte aspectele de calcul al costurilor. Având în vedere conectarea autorilor vremii la fluxul de idei existent în Europa, situaţia existentă la nivel internaţional s-a reflectat şi în „laboratoarele” cercetării contabile din România, atât la nivel teoretic, cât şi practic.

Cu privire la situaţia din România, I. N. Evian (1947: 6) afirmă că „prima operă ştiinţifică românească asupra costurilor industriale a fost teza de doctorat elaborată de I. Tarţia - <<Costurile industriale şi calculaţia lor>>”, apărută în anul 1940. În urma cercetărilor întreprinse de noi cu privire la literatura contabilă a vremii nu sunt foarte multe materiale scrise care să trateze în mod explicit subiectul calculaţiei costurilor. După informaţiile deţinute de noi, în afară de lucrarea amintită anterior, au existat atât lucrări centrate pe aspectele legate de calculul costurilor (I. N. Evian - *Contabilitate industrială*) cât şi lucrări ce tratau acest aspect în mod colateral: D. Borcea - *Contabilitatea industrială şi planul de conturi*, M. Mihăilescu - *Despre contabilitatea fabricilor de hârtie*, C. Purcărete - *Amortizările contabile şi amortizările de calculaţie*, etc.

**Organizarea contabilităţii şi locul calculaţiei costurilor în cadrul „circuitului” contabil**

În cadrul subcapitolului 3.2.3. *... şi despre cum trebuie făcută reglementarea contabilă* în care am încercat să surprindem aspecte semnificative vis-a–vis de procesul de normalizare, remarcam că s-a ridicat problema particularizării contabilităţii în funcţie de ramurile de activitate economică. Din punct de vedere al calculaţiei costurilor, ramura care ridică cele mai semnificative probleme este industria. În ceea ce priveşte contabilitatea în industrie, aceasta „se subdivide în două ramuri principale[408]: contabilitatea centrală şi contabilitatea exploatării. Contabilitatea centrală, se ocupă cu înregistrarea operaţiunilor rezultate din relaţiile externe, iar contabilitatea exploatării, urmăreşte procesul de fabricaţie din interiorul întreprinderii” - D. Borcea (1943: 5-6).

Deşi în literatura contabilă existentă în acea perioadă remarcăm delimitarea la nivel formal a „două contabilităţi”, în fapt nu exista un sistem contabil dualist, ci unul monist. În acest sens, I. N. Evian (1947: 61) afirma că: „această separaţie nu trebuie înţeleasă în sensul că cele două feluri de

[408] Având în vedere că în acea perioadă elementele de noutate reprezentau, de regulă, traduceri şi adaptări ale unor lucrări provenite pe filieră germană, pentru aceleaşi noţiuni existau traduceri diferite. Astfel *contabilitatea centrală* era numită şi *comercială* sau *financiară*, iar *contabilitatea exploatării* era numită alternativ *contabilitate industrială*.

înregistrări urmează să fie cu desăvârşire separate una de alta, fără să aibă vreo legătură între ele. Dimpotrivă, înregistrarea exploatării trebuie să debuşeze în înregistrarea financiară şi aceasta din urmă în înregistrarea exploatării”. Pe lângă acest aspect, remarcăm că erau definite şi funcţiunile întreprinderii: „aprovizionare, producţiune, desfacere, administraţie”.

**Despre distincţia *cheltuială/cost***

Un alt aspect ce îl semnalăm este distincţia făcută între noţiunea de cheltuială (numită de I. N. Evian consumaţiune) şi cea de cost. Astfel, având la bază diferenţierea făcută de E. Schmalenbach, I. N. Evian (1947: 49) prezintă în mod schematic raportul dintre cheltuieli (consumaţiuni) şi costuri, astfel:

**Schema 6**

| | | | |
|---|---|---|---|
| **Calculul rezultatelor (dubla înregistrare):** | Consumaţiuni periodice neutre | Costuri şi totodată consumaţiuni periodice | |
| **Calcularea costurilor:** | | Consumaţiuni periodice şi totodată costuri | Costuri adiţionale (suplimentare) |

În cazul *consumaţiunilor periodice neutre* erau încadrate amortizările exagerate (amortizarea contabilă > deprecierea reală); cheltuielile fără legătură cu exploatarea (donaţii în scopuri politice sau alte scopuri fără legătură cu activitatea de exploatare, pierderi cauzate de un incendiu), etc. *Costurile adiţionale* includ, spre exemplu, amortizările contabile insuficiente.

Pornind de la acest aspect teoretic trebuie să remarcăm că existau două categorii de amortizare, numite *amortizări contabile,* respectiv *amortizări calculative*. Dacă *amortizarea contabilă > amortizarea calculativă*, în contabilitate era înregistrată o amortizare specială (consumaţiune periodică neutră sau cheltuială neutră). Remarcam în cadrul subcapitolului 3.2.7 *De la aspecte privind rolul amortizărilor în contabilitate...* că înregistrarea amortizării se făcea diferit, funcţie de sectorul de activitate. Astfel, în industrie, potrivit ultimelor reglementări fiscale din acea perioadă, era admisă doar metoda indirectă, formula contabilă având următoarea structură:

Produse fabricate (fabricaţiuni) = Amortizarea maşinilor şi instalaţiunilor *Valoarea amortizării calculate*

Această înregistrare era valabilă doar în cazul *amortizării calculate. Amortizarea specială* era înregistrată astfel:

*Profit şi pierdere* = Amortizarea maşinilor şi instalaţiunilor *Valoarea amortizării speciale*

Atât amortizările contabile cât şi cele calculative puteau fi normale (ordinare), respectiv speciale (extraordinare). La înregistrarea unei amortizări speciale sau extraordinare se proceda atunci când din motive speciale valoarea contabilă a instalaţiei nu mai corespundea cu valoarea reală (de exemplu preţul pe piaţa era mai mic decat valoarea contabilă) sau când o parte din instalaţii au fost scoase din funcţiune). În aceeaşi categorie se încadrau amortizările făcute peste

cele normale ca urmare a unei conduceri mai prevăzătoare sau din motive legate de politica de bilanţ a întreprinderii. Acestea nu erau incluse în costul de producţie. Cu privire la această problemă, C. Purcărete (1943: 21) afirmă că: „amortizările normale sunt încadrate totdeauna în valoarea de cost, iar amortizările speciale sau extraordinare *sunt încadrate în preţul de vânzare*". În ceea ce priveşte modul în care era calculat preţul de vânzare, I. N. Evian (1947: 98) precizează următoarele: „adăugând la acestea [valoarea costurilor proprii ale produsului finit – n. a.], *beneficiul legal,* se *obţine preţul net de vânzare*". Cu privire la acest ultim aspect remarcăm că în perioada actuală preţul de vânzare este stabilit de cererea şi oferta existentă pe piaţă, rolul decidenţilor din întreprinderi fiind acela de a optimiza, funcţie şi de aceste variabile, valoarea costului de producţie.

**Despre antecalcul şi postcalcul – calculul costului de producţie**

Remarcăm că în prima jumătate a secolului al XX-lea şi în România exista atât la nivel teoretic cât şi practic delimitarea calculaţiei costurilor în antecalcul şi postcalcul: „o împărţire generală a calculaţiei costurilor din punct de vedere a timpului când se face, adoptată demult de doctrină şi practică este antecalculaţia şi postcalculaţie" – D. Borcea (1943: 66). Diferenţele dintre estimările realizate prin intermediul antecalculaţiei şi costurile efective stabilite în urma postcalculului se înregistrau în conturile de diferenţe. Erau cunoscute două metode de repartizare a costurilor: prim împărţire sau prin adăugire.

*Metoda prin împărţire*[409] se aplica de regulă în cazul întreprinderilor cu producţie uniformă. Caracteristica generală este aceea că suma costurilor se împarte la cantitatea bunurilor produse într-o anumită perioadă de timp.

*Metoda prin adăugire* presupune o organizare mai laborioasă a procesului de calculaţie a costurilor, trebuind să existe o *Foaie de repartizare a costurilor*, ce trebuie să cuprindă toate categoriile de costuri şi repartizarea acestora pe sectoare, comenzi, produse, etc. Această operaţiune era cunoscută sub denumirea de „imputare" a costurilor asupra titularilor [purtătorilor – n.a.] de costuri care sunt comenzile, produsele, etc. În vederea repartizării acestor costuri, fiecare întreprindere trebuie să îşi stabilească un criteriu de împărţire. În acest sens, M. Manolache (1946: 18) aprecia următoarele: „unii fac această împărţire funcţional, adică după următoarele activităţi întâlnite în întreprindere: cumpărare, depozitare, fabricaţie, administraţie şi vânzare. Alţii ţin seama, pentru a face acestă împărţire de punctul de vedere tehnologic al produselor principale. Fiecare cont va avea însă subconturi, care reprezintă operaţiile fiecărei faze de fabricaţie."

Erau cunoscute şi procedee de repartizare a costurilor comune, cum ar fi *calculul prin diviziune (simplu sau cu ajutorul cifrelor de echivalenţă) sau calculul prin suplimentare.*

Privind retrospectiv, putem remarca faptul că, în ceea ce priveşte calculaţia costurilor, cele mai multe din informaţiile existente în acea perioadă se regăsesc şi acum în cadrul cursurilor universitare. O diferenţă

---

409 În perioada actuală această metodă este cunoscută sub denumirea de *metoda globală*.

majoră o reprezintă modul în care sunt organizate circuitele de înregistrare în contabilitate, având în vedere existenţa în perioada actuală a unui sistem de contabilitate dualist.

### 3.2.9. Dezbateri de idei şi preocupări privind contabilitatea publică

**Premise ale organizării contabilităţii publice în partidă dublă în România**

Primele referiri cu privire la organizarea contabilităţii publice în ţările române au fost cuprinse în Regulamentul Organic unde se specifica separarea bugetului şi a finanţelor statului de acelea ale domnitorului şi se cerea organizarea unei contabilităţi publice şi a unui control efectiv asupra utilizării banilor şi a bunurilor publice. În cursul secolului al XIX-lea au mai existat următoarele reglementări cu privire la organizarea contabilităţii publice:

**Tabelul 33**

| An apariţie: | Reglementare: |
|---|---|
| 1861 | Regulamentul financiar |
| 1864 | Legea contabilităţii publice (în administraţia de stat) |
| 1895 | Legea contabilităţii publice (şi în celelalte domenii ale administraţiei publice) |

Astfel, la începutul secolului al XX-lea, contabilitatea publică era reglementată de legea din 1895 care opera atât la nivelul administraţiei locale, cât şi a celei de stat.

**Preocupări privind introducerea contabilităţii în partidă dublă în sectorul public**

În prima parte a secolului al XX-lea, contabilitatea publică din România era organizată în partidă simplă. Preocupările teoreticienilor si practicienilor români referitoare la introducerea obligativităţii ţinerii contabilităţii în partidă dublă au început să facă obiectul unor articole publicate în presa de specialitate a vremii. Astfel, „pericolul ce prezintă această stare de lucruri regretabile, merită să atragă atenţia specialiştilor, cari vor fi poate chemaţi într-un viitor apropiat să pue capăt dezordinilor din contabilitatea publică” - RGCC (1910: 189). Pe de altă parte, odată cu reluarea apariţiei *Revistei Generale de Comerţ şi Contabilitate* (1921) şi constituirea *Corpului contabililor experţi şi autorizaţi din România* (în acelaşi an), preocupările în domeniul contabilităţii publice încep să capete forma unor prezentări de idei şi propuneri privind introducerea contabilităţii în partidă dublă. Astfel, în cadrul unui articol pe această temă, Sp. Iacobescu recurge la un procedeu stilistic interesant, personificând contabilitatea publică în partidă simplă şi contabilitatea publică în partidă dublă. Necesitatea introducerii contabilităţii în partidă dublă transpare în cadrul unui dialog virtual purtat între „Publica” – contabilitatea în partidă simplă - şi „Dubla” – contabilitatea în partidă dublă – RGCC (1921: 422-425) care are drept scop evidenţierea avantajelor introducerii contabilităţii în partidă dublă şi în sectorul public. Ulterior, în cadrul articolelor publicate, sunt date definiţii ale contabilităţii publice: „prin contabilitate publică înţelegem totalitatea regulelor după care se administrează şi se controlează patrimoniul public” şi sunt delimitate domenii ale

contabilităţii publice: contabilitatea statului, contabilitatea judeţeană, contabilitatea comunală, contabilitatea instituţiilor şi aşezămintelor publice – RGCC (1927: 364).

**Legea contabilităţii publice (1929[410]) - un pas înainte spre reglementarea contabilităţii sectorului public**

Legea ce viza reglementarea contabilităţii publice a fost modificată de mai multe ori, în anul 1929 fiind schimbată fundamental datorită *introducerii principiului contabilităţii în partidă dublă*. Pe lângă această modificare esenţială, C. G. Demetrescu (1972: 290) remarcă şi alte elemente cu caracter de noutate, printre care: obligativitatea inventarierii patrimoniului public; introducerea anului bugetar de 12 luni în locul celui de 18 luni; fixarea termenului legal în care se pregăteşte şi se depune bugetul şi introducerea unei separări a cheltuielilor ordinare de cele de investiţie; stabilirea ca faze ale actelor de cheltuieli: angajarea, lichidarea, ordonanţarea şi achitarea, întărindu-se controlul pentru fiecare fază. Remarcăm ca aceste elemente se regăsesc şi în prezent în reglementările aferente organizării contabilităţii instituţiilor publice. Un alt autor cu preocupări în domeniul contabilităţii publice, G. Alesseanu (1939: 69) remarcă o altă modificare apărută în cadrul acestei legi, şi anume faptul că „sunt prevăzuţi gestionarii publici", iar „cuvântul <<gestionar>> implică responsabilitatea".

Analizând retrospectiv schimbările apărute ca urmare a modificărior introduse prin Legea din 1929, C.G. Demetrescu (1972: 290) aprecia următoarele: „contabilitatea publică folosită până în 1930 nu urmărea decât executarea bugetului cu ajutorul unor registre fără nici o legătură între ele, precum şi cu ajutorul unor înregistrări privind operaţiile de casă, fără a se face vreo deosebire între cheltuielile <<de investiţie>> şi cele <<de consumaţie>>. De asemenea nu se înregistrau modificările survenite în patrimoniul public, din care cauză nu se cunoştea situaţia reală a averii publice". Apariţia lucrărilor de specialitate în acest domeniu este corelată de acelaşi autor cu faptul că au existat preocupări cu privire la utilizarea unei contabilităţi în partidă dublă atât la nivel central (Ministerul Finanţelor şi Ministerul Muncii – 1920) cât şi la nivel local, în diverse municipii, printre care şi municipiul Bucureşti, unde în anul 1925 s-au întocmit primele bilanţuri pe baza inventarului şi a partidei duble. Printre primele instituţii care au adoptat contabilitatea în partidă dublă au fost Camerele de Comerţ şi Industrie.

Tot în legătură cu această reglementare, C. G. Demetrescu (1972: 296) sesizează că „urmare a noii legi a contabilităţii publice, prin care s-a introdus contabilitatea dublă în administraţiile publice au început să apară lucrări de contabilitate şi în acest sector". În acest sens este citată lucrarea autorilor Dem. Demetrescu, R. Constantinescu şi N. Emanoil - *Contabilitatea în partidă*

---

[410] D2673/1929 – *Legea asupra contabilităţii publice şi asupra controlului bugetului şi patrimoniului public*, publicată în MO 167 din 31.07.1929.

*dublă la municipii şi oraşe.* Lucrări ce tratau aspecte privind contabilitatea instituţiilor publice a scris şi profesorul Gh. Alesseanu (1934, 1939). În cadrul acestora, sunt prezentate probleme ce vizează încadrarea contabilităţii publice în cadrul cunoaşterii ştiinţifice, aspecte privind întocmirea bugetelor, precum şi comparaţii între vechile reglementări din domeniul contabilităţii publice şi noua lege apărută în anul 1929, fără a fi prezentate modele de înregistrări contabile în partidă dublă. Această „lacună" a fost completată prin apariţia unor alte lucrări ce vizau acest aspect: *Contabilitatea publică*, elaborată de C. Constantinescu şi *L' application de la Comptabilité en partie double a P'Etat aux Administrations locales et Régies autonomes,* lucrare elaborată de G. Alesseanu şi V. M. Ioachim – RGCC (1946: 174), precum şi a lucrării *Principii de Contabilitate publică în România şi U.R.S.S.,* elaborată de profesorul I. Mărculescu (1946).

Linia novatoare deschisă de legea din anul 1929 cu privire la contabilitatea în administraţiile publice centrale şi locale a fost păstrată şi ulterior. În plus, la fel ca şi în cazul întreprinderilor economice, ca urmare a procesului de normare a contabilităţii iniţiat în anul 1947, în domeniul contabilităţii publice va fi introdus un plan oficial de conturi, instrucţiuni de aplicare a acestuia, regulamente şi norme oficiale.

# CAPITOLUL AL IV-LEA
## O ANALIZĂ A CONTABILITĂŢII ÎN PERIOADA 1949-1989

### 4.1. Repere privind evoluţia contabilităţii la nivel internaţional

Este cunoscut faptul că în perioada 1949-1989 viziunea asupra raportărilor financiare şi practicilor contabile din Europa Centrală şi de Est era diferită de cea existentă în Europa Occidentală şi Statele Unite ale Americii. Din punct de vedere al rolului contabilităţii, existau obiective distincte. Dacă în Europa Occidentală şi în Statele Unite ale Americii accentul cădea pe informarea utilizatorilor, în ţările din Europa Centrală şi de Est (Albania, Bulgaria, Cehoslovaria, Iugoslavia, Polonia, România, Ungaria şi URSS), contabilitatea trebuia să ofere informaţii în scop statistic şi pentru planificările făcute la nivel naţional. Diferenţele existau nu numai la acest nivel ci şi din punct de vedere al modului de organizare al contabilităţii. Independent de linia de demarcaţie trasată de tipul de economie existent la nivelul unor grupuri de ţări (economie de piaţă sau economie planificată), în plan contabil această perioadă s-a caracterizat prin decizii cu privire la modul de organizare al contabilităţii. În acest sens prezentăm o retrospectivă succintă asupra modului de organizare al contabilităţii: un singur circuit (monism formal) sau în dublu circuit (dualism formal).

Asupra modului de organizare al contabilităţii acţionează diverşi factori, variind de la cei economici la cei politici şi culturali. Cu privire la determinarea existentă între „monismul contabil şi mediul socio-economic în care acesta se exercită”, I. Ionaşcu (1995: 24) avansează următoarea ipoteză: „*monismul contabil s-a aplicat şi se aplică cu predilecţie în economiile cu grad ridicat sau foarte ridicat de concentrare a producţiei şi capitalului.* Este cazul *economiilor controlate autoritar* (economia de război germană dominată de mari structuri ale industriei de război, economiilor planificate centralizat caracterizate prin prezenţa combinatelor industrial-agrare) şi a *ţărilor cu economie liberală,* dar marcate de prezenţa marilor trusturi (SUA, Marea Britanie, Japonia, Olanda, Australia, Canada)”. Opţiunile de exercitare şi mutaţiile ce au avut loc în domeniul contabilităţii, la nivel internaţional, în perioada 1949-1989, se înscriu în această tendinţă.

Doctrina economică socialistă acorda un rol foarte important industriei grele. Consecinţă directă a acestei concepţii ce promova autarhia şi independenţa, economia fiecărei naţiuni a fost reorientată spre industrializarea forţată. Astfel, din punct de vedere economic au fost create

premisele aplicării unui sistem contabil de tip monist[411]. Crearea de întreprinderi mixte între parteneri sovietici şi întreprinderi din ţările satelit (spre exemplu, în România existau „sovromurile”) a creat o stare de dependenţă şi în plan economic. Ca urmare, în această perioadă, deciziile economice nu pot fi analizate independent de cele politice. În majoratea ţărilor Europei comuniste, unde industria s-a dezvoltat după tiparele impuse de doctrina economică socialistă, organizarea contabilităţii era de tip monist. Au existat însă şi excepţii. Astfel, L. Olimid (2000) constată că, la un moment dat, în ţările socialiste: „sistemul contabil era organizat într-un singur circuit, contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune fiind integrate, cu excepţia Ungariei unde era aplicat un sistem contabil în două circuite”, iar M. Ristea[412] afirmă că în fosta Cehoslovacia sistemul contabil era de tip dualist

Dintre ţările Europei Occidentale, interesant de observat este cazul Franţei. În anul 1942 fusese publicat un plan contabil care urma să instrumenteze un sistem contabil de tip monist, dar nu a fost niciodată pus în practică. Întrebându-se de ce a fost astfel conceput planul contabil din anul 1942, A. Mikol (1995: 107) este de părere că acesta a fost necesar: „probabil pentru a întări dirijarea economiei de către stat la nivel centralizat, care a fost o tradiţie franceză începând cu Ordonanţa lui Colbert şi, în mod particular, a fost mai evidentă în timpul guvernării de la Vichy (1940-1944)”. În opinia lui Standish (1990), citat de A. Mikol (1995: 107), conceperea primului plan contabil din Franţa a avut o dublă determinare: „au fost implicaţi deopotrivă oameni care doreau să mulţumească ocupaţia germană şi alţii care credeau cu sinceritate în utilitatea acestui plan”. „Marea schismă” a avut loc în anul 1947, după naţionalizarea din anii 1945-1946. J. Richard (1993), citat de A. Mikol (1995: 110) apreciază că a fost preferat un sistem contabil dualist, din următoarele două considerente:

- Angajatorii nu doreau să divulge aproape deloc informaţii despre costuri;
- Foarte multe societăţi comerciale nu ţineau o contabilitate managerială, şi utilizarea unui sistem contabil într-un singur circuit îi obliga să depună un efort semnificativ, în timp ce obiectivul principal – oferirea de conturi anuale uniformizate - era mai uşor de îndeplinit dispunând de o abordare duală.

Deşi au mai existat schimbări de planuri contabile în perioada analizată de noi (în anii 1957 şi 1982) a fost păstrat circuitul dublu de organizare a contabilităţii.

[411] J. Richard (1995 (a): 108) apreciază că opţiunea Uniunii Sovietice pentru un plan contabil monist, organizat potrivit principiului circuitului, este corelată cu faptul că în anul 1921 specialiştii contabili sovietici aveau cunoştinţă de prima încercare a Germaniei în materie de planuri contabile.

[412] Informaţia are la bază o sursă a *istoriei orale*: însemnările făcute de profesorul M. Ristea în cadrul unui stagiu de perfecţionare în fosta Cehoslovacie.

In Germania, în perioada în care a existat o economie de război (1937-1944), a fost aplicat un sistem contabil monist, ce avea la bază planul Schmalenbach. Monismul contabil a continuat să fie aplicat în perioada următoare, în mod diferenţiat, în cele două părţi ale Germaniei: în R. D. Germania a fost aplicată o contabilitate ce respecta tiparul sovietic, iar în R. F. Germania un monism contabil autohton, model contabil ce a fost abandonat însă în anul 1971.

Declinul monismului contabil a avut în opinia lui J. Richard (1995(a): 110-111) *două tipuri de argumente: politice şi tehnice.* Argumentele politice au avut ca punct de plecare păstrarea secretului afacerilor, monismul contabil neoferind protecţie suficientă informaţiilor referitoare la calculaţia costurilor. Acest aspect fusese sesizat chiar de Schmalenbach, motiv pentru care acesta avusese în vedere crearea unei clase de costuri neutrale (clasa 0), care ar fi putut masca, spre exemplu, rezervele ascunse[413]. Apreciem că *acest fapt nu constituia un impediment pentru ţările cu economii socialiste, deoarece a putut fi contracarat cu uşurinţă prin impunerea secretului informaţiilor contabile (nepublicarea situaţiilor financiare*). Cu privire la argumentele tehnice, cele mai semnificative au fost aduse de O. Bredt (1937; 1938), citat de J. Richard (1995 (a): 111-112), după cum urmează: „obiectivele şi evaluările divergente dintre contabilitatea financiară şi cea de gestiune trebuie separate dacă sistemul contabil nu este prea complicat şi claritatea informaţiilor nu este deteriorată; … natura complicată a planurilor moniste; … planurile de conturi de tip monist acordă prea multă importanţă înregistrării fenomenelor interne (costurile de producţie)". Deşi planul contabil elaborat de Schmalenbach a cunoscut consacrarea în economia de tip centralizat practicată în ţările socialiste, J. Richard (1995 (a):110) semnalează existenţa în Europa Occidentală, chiar şi după anul 1945, a unor planuri de conturi, ce au la bază monismul formal şi principiul circuitului, cum ar fi: planul de conturi din Norvegia elaborat în anul 1948, asemănător celui din Suedia, sau cel din Danemarca, elaborat în anul 1950, plan ce a fost influenţat în mare măsură de practicienii contabili. Totuşi, spre deosebire de situaţia din ţările aflate în sfera de influenţă a Uniunii Sovietice, în mare măsură, ţările din Europa Occidentală s-au orientat către modele de planuri de conturi ce difereau, în mod substanţial de modelul promovat de Eugen Schmalenbach. În ţările anglo-saxone, în perioada analizată de noi, au fost aplicate sisteme contabile moniste.

Observăm că, din considerente diferite, iniţial cele mai importante şcoli de contabilitate europene (Anglia, Franţa, Germania, Rusia), dar şi şcoala de contabilitate din SUA au cunoscut, pentru o perioadă mai scurtă sau mai mare, experienţa aplicării unui sistem contabil de tip monist. Argumentul renunţării în Germania şi Franţa la acest sistem contabil din considerente tehnice este contrazis de experienţa ţărilor anglo-saxone. Cu privire la această situaţie, o explicaţie ar putea fi

[413] Rezervele ascunse puteau fi create ca urmare a unor amortizări excedentare, spre exemplu. Problema rezervelor ascunse a fost dezbătută şi în literatura de specialitate din România existentă în perioada interbelică - I. N. Evian (1931).

cea susţinută de M. Minu (2002: 26-27) care promovează ideea existenţei unei relaţii de determinare „între monismul şi dualismul contabil şi factorul de putere şi cei de contraputere specifici fiecărui mediu economic-social”[414].

### 4.1.1. Coordonate ale evoluţiei contabilităţii în Europa Occidentală

După cum am semnalat anterior, nu putem caracteriza contabilitatea la nivel internaţional în mod unitar. Factorii economici, politici, culturali au acţionat la nivel mondial de-a lungul timpului, contabilitatea popularizată pentru prima dată de Luca Paciollo a căpătat valenţe diferite, astfel încât în cea de-a doua jumătate a secolului al XX-lea situaţiile financiare întocmite în ţări diferite nu erau comparabile. Nu ne propunem realizarea unei analize detaliate la nivelul diferenţelor existente şi nici cercetarea exhaustivă a cauzelor ce au dus la această stare de fapt. Vom aduce în discuţie doar câteva din diferenţele existente şi unele cauze care au dus la apariţia acestora. În fine, vom trece în revistă câteva repere cu privire la soluţia de atenuare a particularităţilor naţionale ce a început să se contureze în perioada analizată de noi: armonizarea contabilă.

În analiza stării de fapt existentă în perimetrul contabil la nivel european în perioada 1949-1989, vom porni de la cunoscuta clasificare a lui C. Nobes (1998: 181). Clasificarea a fost concepută pe baza caracteristicilor particulare ale diverselor sisteme contabile, utilizând o taxonomie specifică biologiei. Aceasta include două clase, clasa A – „strong equity” şi clasa B – „weak equity”. În cadrul celor două clase sistemele contabile sunt regrupate în familii. Cele mai reprezentative sunt: familia anglo-saxonă (inclusă în clasa A) şi familiile incluse în clasa B, familii aflate pe de o parte sub influenţa normelor franceze, iar pe de altă parte familia „etichetei” (ţări aflate sub influenţa normelor germane şi a celor italiene). Dat fiind faptul că această clasificare a fost făcută pe baza cercetărilor situaţiei actuale şi că obiectivul nostru nu este reprezentat de o analiză comparativă la nivel internaţional, ne vom rezuma la trei sisteme contabile, fiecare fiind reprezentativ pentru una din aceste familii. R. Schroll (1995: 831) sintetizează elementele caracteristice pentru cele trei sisteme contabile pe care le vom aduce în discuţie în cele ce urmează, astfel:

- „sistemul contabil anglo-saxon este construit în jurul imaginii fidele - <<true and fair view>>;

[414] Potrivit acestei ipoteze, în ţările unde *s-a impus un factor dominant de putere* (acţionarii - în cazul sistemului capitalist liberal sau statul - în cazul sistemului contabil de tip autoritar sau de tip socialist), fără ca factorii de contraputere (spre exemplu băncile, statul, salariaţii, etc. într-un sistem capitalist liberal) să exercite o influenţă şi să solicite alte informaţii decât cele agreate de factorul dominant, *a existat şi există un sistem contabil de tip monist.* În ţările unde factorii de contraputere exercită o influenţă semnificativă au existat şi există sisteme contabile de tip dualist.

- sistemul contabil german are la bază îndeplinirea, mai întâi de toate, a cerinţelor legale şi, în mod particular, respectarea reglementărilor fiscale (îndeosebi cele cu privire la impozitul pe profit);
- sistemul contabil francez poate fi considerat un <<compromis>> între sistemele contabile anglo-saxon şi german".

Înainte de a prezenta trendul urmat de fiecare dintre aceste trei „filosofii" contabile în perioada analizată de noi, vom încerca o explicaţie succintă cu privire la cauzele ce au generat această trihotomie în domeniul contabilităţii. Diferenţele majore dintre sistemele contabile din Marea Britanie, Germania şi Franţa îşi au originea în două curente de gândire economice antagoniste: *laissez-faire*-ul şi protecţionismul. Plecând de la acestea, Krzywda D. et al. (1995: 628) prezintă două tradiţii durabile în domeniul contabilităţii, *laissez-faire* şi tradiţia contabilă naţional-economică[415]. Gradul în care una din aceste doctrine a fost asimilată la nivelul organizării economice în cadrul diverselor ţări şi-a lăsat amprenta asupra dezvoltării ulterioare a contabilităţii. Pornind de la aceste aspecte, vom prezenta câteva elemente ce au caracterizat aceste trei sisteme de contabilitate în perioada 1949-1989.

**Marea Britanie**

Pentru Marea Britanie, perioada analizată de noi se suprapune în cea mai mare parte cu două etape din periodizarea făcută de C. Napier (1995: 274): anii 1940-1970, caracterizaţi prin progres şi automulţumire şi perioada 1970-1993, a reformei şi a reglementărilor. Anul 1947 a reprezentat în Anglia un an al schimbărilor, dat fiind faptul că a avut loc o modificare radicală a Legii societăţilor comerciale (Companies Act). Schimbările cele mai importante au vizat prezentarea situaţiilor financiare. Astfel, auditarea bilanţului şi a contului de profit şi pierdere a devenit obligatorie, cu excepţia societăţilor cu răspundere limitată. Deşi nu fusese prevăzut un format standard pentru

---

[415] Originea diferenţelor între cele două strategii preferate pentru dezvoltarea economică poate fi delimitată de anii 1776 şi 1840, momentele publicării iniţiale a operelor *Avuţia Naţiunilor*, de către Adam Smith, şi *Sistemul naţional al economiei politice* de către Friedrich List. Atât Smith cât şi List au prezentat interesele capitaliştilor industriaşi din ţările respective. Dar, în timp ce primul a devenit un avocat al *laissez-faire-ului* şi al comerţului liber, cel de-al doilea a devenit un susţinător al naţionalismului economic şi al protecţionismului. Smith argumenta că, lăsând la o parte interesele proprii, egoismul ar putea determina oamenii să investească capital şi muncă în cea mai productivă manieră cu putinţă, reprezentând în acelaşi timp cel mai bine interesele ţării. Egoismul şi interesul naţional ar putea astfel să fie reconciliate, ca şi cum ar acţiona o mână invizibilă, prin intermediul politicii economice bazate pe legea naturală. Acest lucru implica abolirea reglementărilor de stat, a monopolului şi privilegiilor şi abţinerea statului de la intervenţia în activităţile economice pentru a susţine ordinea naturală dictată de providenţă. List pleda pentru necesitatea creării unei capacităţi de producţie permanente în folosul populaţiei unui stat pentru ca acesta să se poată asocia cu cele mai avansate ţări, spre exemplu cu Marea Britanie. Aceasta era de părere că o naţiune dependentă de importuri ar fi fost vulnerabilă într-o competiţie şi susceptibilă să înregistreze un declin economic. Statele cele mai puţin avansate, chiar dacă acestea erau bine înzestrate cu resurse naturale şi forţă de muncă, nu ar fi putut înregistra cel mai înalt grad de dezvoltare fără protecţia industriilor incipiente în faţa concurenţilor străini mai dezvoltaţi.

prezentarea bilanţului şi al contului de profit şi pierdere, în lege existau cerinţe cu privire la prezentarea de informaţii detaliate în cadrul notelor la situaţiile financiare. Un alt element de noutate îl reprezenta cerinţa prezentării situaţiilor financiare consolidate, în cazul grupurilor. De asemenea, a fost introdus conceptul de „true and fair" view, mai precis, acest concept l-a înlocuit pe cel existent anterior, „true and correct view". Ulterior, au mai avut loc şi alte modificări în cadrul legii societăţilor comerciale. Astfel, în Legea societăţilor comerciale din anul 1948, C. Napier (1995: 275) semnalează câteva deficienţe. Cu privire la prezentarea contului de profit şi pierdere, drept punct de plecare era prevăzut profitul net, fapt ce presupunea neprezentarea informaţiilor despre venituri şi cheltuieli. De asemenea, cu câteva excepţii, în cadrul legii nu erau stipulate principii contabile sau reguli de evaluare detaliate. Perioada anilor '50 - '60 era caracterizată ca una de „automulţumire", în care progresele înregistrate au fost la nivelul dezvoltării profesiei contabile. Dacă în unele ţări comuniste sfârşitul anilor '60 a fost marcat de revoluţii în rândul maselor, în Anglia „cutremurele" au avut loc în domeniul pieţelor de capital[416]. În consecinţă, problema care se ridica era aceea a *fiabilităţii şi utilităţii situaţiilor financiare.* În aceeaşi perioadă, în care în ţările central şi est europene preocupările normalizatorilor erau focalizate asupra creării unui plan de conturi unitar, în Anglia tendinţa a fost antagonică acestora: a existat o opoziţie cu privire la introducerea unui plan de conturi standardizat. Începutul anilor '70 a fost marcat de înfiinţarea *Comitetului director al standardelor de contabilitate (Accounting Standards Steering Committee –* ASSC[417]), organism ce avea drept obiectiv înlocuirea recomandărilor contabile cu standardele contabile. În cadrul noii structuri au apărut standarde ce au promovat concepte şi practici contabile noi. Remarcăm aici, doar câteva aspecte: introducerea a patru concepte contabile fundamentale (continuitatea exploatării, contabilitatea de angajamente, consecvenţa în prezentare (permanenţa metodelor) şi prudenţa) şi intensificarea preocupărilor privind contabilitatea în condiţii de inflaţie. Alte două aspecte ce dorim să le remarcăm sunt integrarea în legislaţia contabilă a prevederilor Directivei a VI-a CEE (în anul 1981) şi ale Directivei a VII-a CEE (în anul 1989).

**Franţa**

În Franţa, perioada ce a urmat încheierii primului Război Mondial a fost una de instabilitate, în care guvernările se succedau rapid, uneori chiar lunar. Pe acest fundal politic şi în plan contabil exista o stare de degringoladă. Consecinţa a fost constituirea în anul 1947 a *Consiliului Superior al Contabilităţii*. Rolul acestuia a fost acela de a asigura compatibilitatea între prevederile *Planului*

---

[416] C. Napier (1995: 276) prezintă cazul societăţii General Electric Company (GEC) care a preluat societatea Associated Electrical Industries (AEI). Înainte de preluare, AEI a prezentat în cadrul contului de profit şi pierdere auditat un profit anual de 10 milioane £. După preluare, GEC a raportat că AEI înregistrase de fapt o pierdere de 5 milioane £ în anul respectiv. Acest lucru a fost atribuit politicilor contabile diferite ce fuseseră utilizate.

[417] Acest comitet a devenit în anul 1975, ca urmare a aderării la acesta a mai multor organisme profesionale, Comitetul Standardelor Contabile (Accounting Standards Committee).

*Contabil General* şi contabilitatea naţională. Procesul de normalizare început în Franţa, a dus la instituirea unor reguli precise, regulile fiscale fiind în prim plan. Contabilitatea era subordonată fiscalităţii, dat fiind faptul că obţinerea unor avantaje fiscale presupunea efectuarea de înregistrări contabile fără semnificaţie economică. O conciliere între obiectivele contabilităţii şi cele a fiscalităţii s-a încercat în anii 1958-1959, în cadrul reviziei bilanţurilor - N. Feleagă (1997: 29). În cadrul aceleiaşi surse bibliografice, cu privire la menţinerea dualismului contabil în momentul revizuirii planului contabil (în anii 1952 şi 1957), se apreciază că opţiunea privind structurarea cheltuielilor după natură a fost conservată, „opţiunea pentru această clasificare fiind susţinută şi de apariţia, între timp a contabilităţii naţionale". În această perioadă, pe lângă *Ordinul Experţilor Contabili* înfiinţat în anul 1945, în anul 1969 s-a constituit *Compania naţională a comisarilor de conturi* (CNCC), al carei obiectiv era reglementarea profesiei de auditor. Tot în aceeaşi perioadă, deşi într-o măsură mai mică decât în ţările anglo-saxone, s-a făcut simţită influenţa pieţelor financiare. În consecinţă, în anul 1967 a fost creată *Comisia operaţiilor de bursă* (COB). La începutul anilor '70 Franţa a început un proces de reformă a contabilităţii şi s-a implicat în procesul de armonizare la nivel european, prin participarea unor specialişti la lucrările diferitelor comitete ale Comunităţii Economice Europene. Procesul novator, care viza patru aspecte (terminologia, nomenclatura şi cadrul contabil, prezentarea documentelor de sinteză în conformitate cu nevoile diverşilor utilizatori şi evaluarea) s-a concretizat în Planul contabil din anul 1982. În anul 1985, în legislaţia franceză au fost integrate şi prevederile Directivei a VII - a CEE, prin adoptarea unei metodologii de consolidare a conturilor.

**Germania**

Istoria contabilităţii în Germania a fost marcată de elaborarea în anul 1927 de către Eugen Schmalenbach a planului de conturi ce a fost impus întreprinderilor germane începând cu anul 1937. Ulterior, au apărut controverse, împărţind comunitatea ştiinţifică germană în două tabere: simpatizanţi şi oponenţi. Planul contabil elaborat de profesorul Schmalenbach a fost aplicat în Germania doar pentru o scurtă perioadă (1937-1944). Divizarea Germaniei a avut consecinţe şi în plan contabil. Republica Democrată Germania a urmat trendul deschis de Uniunea Sovietică, în timp ce în Republica Federală Germania s-a orientat spre o economie de piaţă şi a adaptat reforma contabilă cerinţelor acesteia. Între anii 1949-1955 au existat diverse propuneri de planuri de conturi, venite din partea mai multor organisme.

În Germania Occidentală, *Aktiengesetz* (Legea societăţilor comerciale) din anul 1965 impunea societăţilor comerciale „utilizarea unui format de cont de profit şi pierdere cu clasificarea cheltuielilor <<după natură>>"- A. Roberts (1999). Prin acelaşi act legislativ era accentuată importanţa ideii de protecţie a creditorilor şi a principiului prudenţei, concept introdus în cadrul

Legii cu privire la acţiuni elaborată în anul 1937. În Legea societăţilor comerciale din anul 1965 este precizată pentru prima dată funcţia de informare a contabilităţii - P. Walton (1998: 79). În anul 1985, în Germania a fost reorganizat Codul Comercial prin introducerea prevederilor Directivelor Europene.

După cum am observat, diferenţele ce îşi au originea în *laissez-faire* şi protecţionism au devenit tot mai pronunţate odată cu trecerea timpului. Consecinţa: *începerea procesului de armonizare.* Armonizarea este un proces de creştere a compatibilităţii practicilor contabile prin delimitarea unui grad al variaţiilor. La nivel european, în vederea armonizării contabilităţii, au fost adoptate în mod treptat de către statele membre ale Uniunii Europene, Directivele Europene.

Directiva a IV-a CEE se referă la armonizarea contabilă în perimetrul structurii şi conţinutului conturilor anuale şi ale raportului de gestiune şi în ceea ce priveşte modalităţile de evaluare. A fost elaborată sub formă de proiect în anul 1971, fiind influenţată de Legea societăţilor comerciale din Germania (1965). Obiectivele acesteia sunt realizarea unei coerenţe între regulile de evaluare, formatul şi publicarea documentelor contabile. Influenţa germană s-a concretizat prin rigiditatea şi detalierea prezentărilor şi conservatorismul în evaluare. Obţinerea unei flexibilităţi în prezentarea situaţilor financiare s-a realizat în anul 1974, ca o consecinţă a influenţei Marii Britanii şi a Irlandei datorită integrării conceptului „true and fair view". Directiva a VII-a a CEE a apărut în anul 1983 şi vizează armonizarea întocmirii conturilor consolidate, iar Directiva a VIII-a a CEE apărut în anul 1984 şi are drept obiectiv calificarea profesională a experţilor contabili.

Complementar procesului de armonizare contabilă, în Europa Occidentală a apărut nevoia normalizării contabile. Această nevoie s-a concretizat prin apariţia IASC[418] – Comitetul Standardelor Internaţionale de Contabilitate, în anul 1973. Acest organism are drept obiectiv emiterea de standarde (norme) în domeniul contabilităţii, ce vizează diverse aspecte contabile, norme ce se doresc acceptate la nivel internaţional. În cadrul unei analize a activităţii acestui comitet sunt identificate două faze: prima fază, între anii 1973-1988 , este apreciată ca fiind una de *căutare a consensului,* iar cea de a doua**,** între anii 1988-1993, este considerată a avea drept obiectiv *căutarea comparabilităţii.* **-** N. Feleagă, I. Ionaşcu (1998(I): 472). Standardele emise în prima fază prezentau opţiuni foarte largi, descriind practicile recunoscute în lumea occidentală, iar tratamentele contabile specifice contabilităţii din Europa de Est nu sunt amintite. Ulterior, este reţinută doar o opţiune (benchmark treatment) şi eventual una alternativă (other allowed alternative). Acest fapt are loc aproape concomitent cu renunţarea la sistemul contabil adaptat doctrinei economice socialiste.

[418] În prezent, acesta se numeşte Internaţional Accounting Standards Board (IASB) - *Consiliul standardelor internaţionale de contabilitate.*

### 4.1.2. Doctrina economică socialistă şi transpunerea acesteia în contabilitatea din ţările Europei Centrale şi de Est: România – parte a unui întreg

**Premise economice şi politice ale aplicării contabilităţii socialiste**

Al doilea Război Mondial disputat între forţele membre ale Axei si cele ale Naţiunilor Unite a generat negocieri[419] între sovietici şi aliaţii occidentali privind stabilirea sferelor de influenţă, în cadrul cărora Stalin a reuşit să îşi impună punctul de vedere. Ca urmare a Conferinţei de la Yalta care i-a avut drept protagonişti pe Churchill, Roosevelt şi Stalin, pentru ţările Europei Centrale şi de Est care s-au aflat în sfera de influenţă sovietică[420] a început procesul de aplicare a doctrinei socialiste ale cărei consecinţe s-au reflectat şi în plan contabil.

Doctrina economică socialistă presupune renunţarea la mecanismele economiei de piaţă şi înlocuirea acestora cu cele specifice economiei planificate. În abordarea acestei probleme, vom considera drept punct de plecare o comparaţie între modelul economiei de piaţă şi cel al economiei planificate, comparaţie realizată de Krzywda, Bailey şi Schroeder (1995: 641):

**Tabelul 34**

| ELEMENTE CARACTERISTICE | ECONOMIA DE PIAŢĂ | ECONOMIA PLANIFICATĂ (SOCIALISTĂ) |
|---|---|---|
| Mijloacele de producţie | Proprietate privată | Publice (aparţin statului) |
| Mecanismul de integrare | Piaţa | Planul |
| Întreprinderea | Autonomă | Dependentă |
| Preţurile | Independente (reale) | Controlate (artificiale)[421] |
| Băncile | Orientare comercială | Orientate spre îndeplinirea planului |
| Rolul înregistrărilor contabile | Contabilitate – rol activ | Evidenţă contabilă – rol pasiv |
| Procesul de raportare | Orientat spre exterior | Orientat spre nevoile interne |
| Utilizatorii | Întreprinderile şi statul | Autorităţile centrale |

Complementar particularităţilor economiei socialiste evidenţiate prin această comparaţie, prezentăm mai jos câteva concepte[422] utilizate ce le vom regăsi pe parcursul acestei lucrări. Scopul prezentării acestora este de a oferi repere privind fundamentarea economică a unor noţiuni sau practici contabile existente în sistemul contabil de tip sovietic.

**Tabelul 35**

| CONCEPTE UTILIZATE | DEFINITII |
|---|---|
| 1. Proprietatea socialistă | 1. Raporturile ce se stabilesc între membrii societăţii în legătură cu însuşirea, stăpânirea în comun a mijloacelor de producţie şi a rezultatelor producţiei de către întreaga societate sau de diferite grupuri de producători socialişti. |
| 2. Legea dezvoltării planice | 2. Menţinerea permanentă a proporţionalităţii economice prin alocarea raţională a resurselor materiale şi de muncă şi reglarea socială a producţiei, potrivit nevoii sociale în prealabil determinate, prin coordonarea întregii activităţi a producătorilor socialişti şi orientarea ei unitară pe baza unui plan general de dezvoltare a economiei naţionale. |
| 3. Fondurile unităţilor socialiste | 3. Totalitatea mijloacelor de producţie şi băneşti de care dispun unităţile economice socialiste în vederea desfăşurării activităţii lor de aprovizionare, producţie şi desfacere. |
| 4. Preţul de cost | 4. Forma de exprimare a unei părţi a valorii, reprezentând cheltuielile întreprinderii ocazionate de producerea şi desfacerea produselor. |
| 5. Retribuţia după muncă | 5. Partea din valoarea nou creată (venitul naţional) destinată consumului individual şi care se repartizează în mod planificat oamenilor muncii, în raport cu cantitatea, calitatea şi importanţa social-economică a muncii prestate. |
| 6. Venitul net | 6. Partea din valoarea nou creată corespunzătoare valorii create de munca pentru societate; expresia bănească a produsului pentru societate. |

[419] Conferinţele aliate de la Teheran (1943), Yalta (1945), Postdam (1945), *Acordul de procentaj* de la Moscova (1944).
[420] Conform *Acordului de procentaj* de la Moscova, sfera de influenţă sovietică se extindea asupra următoarelor state, astfel: Bulgaria (75 %), Grecia (10 %), Iugoslavia (50 %), România (90%), Ungaria (50 %).
[421] Bailey D. (1995: 597) este de părere că: „preţurile nu erau numai controlate, ci inventate”.
[422] Aceste concepte şi definiţiile aferente au fost extrase din N. N. Constantinescu et al. (1973).

| CONCEPTE UTILIZATE | DEFINITII |
|---|---|
| 7. Reproducţia socialistă (lărgită) | 7. Producţie, repartiţie, schimb, consum, producţie… |

Consecinţă directă a caracteristicilor doctrinei economice aplicate într-o anumită ţară, în plan contabil există anumite caracteristici specifice. În acest sens, C. Nobes şi R. Parker (1998: 294-295) fac o serie de comentarii pertinente cu privire la sistemele contabile de inspiraţie sovietică: (i) era foarte puţin accentuată responsabilitatea, care este un element esenţial în contabilitatea practicată într-o economie de piaţă; (ii) în economia centralizată nu exista conceptul de „prezentare fidelă" sau de „imagine fidelă"; (iii) raportarea financiară se făcea pe „verticală" (centralizată), nu pe „orizontală" (spre exemplu, situaţiile erau destinate în mod ascendent structurilor administrative mai degrabă decât erau orientate spre exteriorul întreprinderilor). Concluziile acestor cercetători au fost că: „într-o economie centralizată, contabilitatea are oarecum o poziţie puţin importantă, este inflexibilă şi nu răspunde noutăţilor ce apar pe piaţă".

Efectuând o analiză a contabilităţii practicate în economiile planificate la nivel centralizat, R. Schroll (1995: 827) identifică următoarele patru aspecte specifice:

- Contabilitatea nu este, în principiu, un instrument aflat la dispoziţia echipei manageriale a unei întreprinderi sau a altei entităţi (instituţie, organizaţie). Dimpotrivă, contabilitatea trebuie să îndeplinească nevoile instituţiilor centrale existente într-o economie planificată, cum ar fi: Comisia de planificare a statului, Biroul central de statistică, Ministerul Finanţelor:
- Situaţiile financiare au rolul de a furniza informaţii necesare autorităţilor centrale implicate în administrarea unei economii planificate;
- Situaţiile financiare sunt complementare situaţiilor statistice, îndeplinind un rol dual, dar contradictoriu:
  - Sunt utilizate ca instrument de control al îndeplinirii obiectivelor planificate pentru perioada curentă;
  - Oferă informaţii ce servesc la fixarea obiectivelor planificate pentru perioada următoare;
- Informaţiile contabile sunt considerate secrete şi în consecinţă situaţiile financiare nu sunt publicate.

**Planul de conturi**

Un prim instrument utilizat în cadrul economiei planificate era *planul de conturi*. Criteriul care a stat la baza structurării acestuia a fost principiul circuitului (conturile erau prezentate în planul de conturi în ordinea desfăşurării ciclului de producţie: aprovizionare, producţie, livrare). De asemenea, de regulă, era prevăzut un singur circuit contabil, atât pentru contabilitatea financiară, cât şi pentru cea a costurilor. În România, primul plan de conturi, conceput pentru întreprinderile

industriale a fost aplicat începând cu 1 ianuarie 1949[423] - Anexa 14 - *Planul de conturi pentru industrie (1949).* Acest plan de conturi era o prelucrare după modelul sovietic, dar încă păstra elemente caracteristice sistemului contabil anterior. Ulterior, această formă a cunoscut modificări menite a optimiza rolul contabilităţii în contextul unei economii socialiste, semnificative în acest sens fiind schimbările intervenite în anii 1951 şi 1971.

**Situaţiile financiare (Dările de seamă sau Bilanţul contabil[424])**

În perioada analizată de noi, modelele de raportare aferente ţărilor capitaliste, respectiv socialiste erau diferite. M. Ristea (1989: 24) face o paralelă între cele două situaţii, paralelă pe care o sintetizăm astfel:

**Tabelul 36**

| **Situaţiile financiare în cazul întreprinderilor capitaliste** | **Bilanţul contabil în cazul întreprinderilor socialiste** |
|---|---|
| • bilanţul (situaţiei patrimoniului);<br>• contul de beneficii şi pierderi;<br>• contul de exploatare generală;<br>• raportul explicativ la bilanţul contabil | • bilanţul situaţiei patrimoniului;<br>• anexa la bilanţ ca sistem de indicatori planici şi rezultativi privind mişcarea patrimoniului[425];<br>• raportul explicativ ca model de analiză pe bază de bilanţ. |

În opinia lui R. Schroll (1995: 828), în ţările socialiste exista următoarea stare de fapt: „situaţia financiară căreia i se acorda cea mai mare importanţă era contul de profit şi pierdere”, deoarece „constituia bază pentru calculul principalilor indicatori macroeconomici”. Datorită „sistemului de finanţare centralizat, bilanţul nu era considerat o situaţie financiară importantă”. În cele ce urmează, prezentăm câteva aspecte relative la componenţa bilanţului unei întreprinderi socialiste, în general.

***Situaţia principalilor indicatori economico-financiari (Contul de profit şi pierdere): cheltuieli, venituri, rezultat***

Contul de profit şi pierdere, caracterizat de unii autori ca fiind în fapt doar o situaţie statistică şi nu una care să reflecte performanţele întreprinderii, avea la baza întocmirii sale clasificarea cheltuielilor după funcţiile întreprinderii.

În accepţiunea contabilităţii socialiste, „*cheltuielile*, ca elemente de activ, reprezintă fondurile unităţii aflate în starea de consumuri, uneori de plăţi”. *Venituril*e reprezentau un concept specific contabilităţii socialiste, fiind recunoscute în momentul încasării. Definiţia acestora era următoarea

---

[423] Deciziunea nr. 1598/1 decembrie 1948. În cadrul acestei reglementări este prevăzut şi faptul că în locul noţiunii de contabilitate a fost introdusă cea de *evidenţă contabilă*.

[424] Cu privire la utilizarea termenului de *bilanţ contabil* în România, I. Ionescu (1963/11: 44) afirmă că acesta „s-a introdus la noi... prin traducerea literală a termenului <<buhgalterskii balans>> din limba rusă”. Utilizarea acestui termen era justificată în limba rusă deoarece „termenul <<balans>> este general, pentru orice situaţie sub formă de balanţă”. În română însă ar fi fost suficientă doar utilizarea termenului bilanţ, dar prin mimetism a fost preluată traducerea integrală, bilanţ contabil.

[425] Această situaţie era numită, de regulă, *Situaţia principalilor indicatori economico-financiari*, având rol de cont de profit şi pierdere.

„*veniturile*, ca structuri de pasiv, reprezintă modalitatea de asigurare cu fonduri prin realizarea rezultatelor generate de procesul de reproducţie sau prin repartiţia produsului social total" – M. Ristea (1989: 20-21). Urmare firească a acestor mutaţii existente, şi conceptul de profit[426] prezenta anumite particularităţi. Semnificaţia profitului era aceea de a măsura redistribuirea bogăţiei de către stat. Determinarea profitului era făcută ca „diferenţă dintre venituri şi remunerarea tuturor factorilor de producţie cu excepţia capitalului, spre exemplu: furnizorii (de materii prime, materiale, servicii, echipamente), angajaţii (salariile şi alte cheltuieli aferente), creditorii (dobânzile) şi statul (impozitele)" - J. Richard (1998: 308). Pentru exemplificare, prezentăm un model de prezentare a performanţelor întreprinderii (cazul României), în Anexa 15 - *Anexa la bilanţul încheiat la 31 decembrie 1975*.

***Bilanţul: active, evaluarea activelor, capitaluri***

Potrivit definiţiei date de I. M. Galperin, N. A. Kiparisov şi N. A. Leontiev (1949: 22), bilanţul reprezintă „metoda de a oglindi la un moment dat, complexul întreprinderii evaluat în bani, punând faţă în faţă mijloacele economice după componenţa şi rolul lor funcţional şi sursele acestor mijloace după modul lor de formare şi destinaţia lor finală". În cadrul acestuia, *activul*, respectiv *pasivul*, erau definite astfel: „conţinutul *activului* îl formează fondurile materiale şi băneşti privite sub aspectul destinaţiei lor economico-financiare sau formelor lor concrete de alocare, utilizare şi investire în activitatea unităţilor socialiste, iar cel al *pasivului* este definit de aceleaşi fonduri, însă analizate sub aspectul modului lor de procurare sau finanţare în cadrul realaţiilor economice băneşti cu mediul economic-social" - M. Ristea (1989: 19). În general, bilanţul unei întreprinderi socialiste prezenta următoarea structură de ansamblu – J. Richard (1998: 299):

**Tabelul 37**

| Active | Datorii/Capital |
|---|---|
| Mijloace fixe (structură standard) | Finanţarea mijloacelor fixe |
| Mijloace circulante (structură standard) | Finanţarea mijloacelor circulante (structura standard) |
| Mijloace circulante (nestandardizate) | Finanţarea mijloacelor circulate (nestandardizate) |

Trebuie precizat faptul că exista următoarea particularitate a maselor bilanţiere: fiecare post de activ era egal cu un anume post de pasiv (spre exemplu, valoarea mijloacelor fixe din activ trebuia să fie egală cu valoarea surselor aferente acestora, reflectate în pasiv). Această situaţie reprezenta un fel de „planificare" bilanţieră, în sensul că o sursă din pasiv avea o „destinaţie" planificată în activ. Pe lângă aceasta, nu se permitea finanţarea activelor de exploatare cu fonduri de investiţie şi viceversa. O structură de detaliu a unui bilanţ întocmit de o întreprindere socialistă din România este prezentată de noi în (Anexa 16 - *Bilanţ la 31 decembrie 1975*). În cadrul bilanţului,

[426] În România, în perioada 1949-1989 în locul termenului *profit* a fost folosit termenul *beneficiu*.

pot fi remarcate două concepte deosebite de înţelesul vehiculat în cadrul unei economii de piaţă. Ne referim la activ şi la capital[427].

În cazul economiei de piaţă, *activul* unei întreprinderi cuprinde activele fixe, grupate în imobilizări necorporale, corporale şi financiare, şi activele circulante. Conform teoriei marxiste[428], o întreprindere nu poate deţine alte active decât mijloacele de producţie şi activele comerciale ce se află în strânsă legătură cu activitatea principală. În consecinţă, în posturile bilanţiere ale întreprinderilor socialiste nu există alte elemente în afara mijloacelor fixe şi a mijloacelor circulante „fie datorită faptului că nu sunt active pe termen lung comercializabile (spre exemplu, terenuri sau brevete), sau datorită faptului că ele nu au existat în contextul unei conduceri centralizate în care o întreprindere nu poate deţine acţiuni în capitalul altei întreprinderi (spre exemplu, investiţii în filiale)" - J. Richard (1998: 297). Tchenkov (1973), citat de J. Richard (1998: 297) apreciază că „acesta este motivul pentru care în anul 1933 [în URSS – n.a.] termenul <<active fixe>> a fost înlocuit cu termenul <<mijloace fixe>>". Această substituţie a fost făcută ulterior şi în România şi perpetuată în bilanţul întreprinderilor socialiste până la începutul anilor '90, moment în care sistemele contabile din fostele ţări socialiste au început să fie reformate.

Singura modalitate permisă pentru evaluarea activelor la intrare era *costul de achiziţie.* Totuşi au existat şi unele reevaluări[429]. În plus, în URSS, începând cu anul 1952 evaluarea activelor se făcea la valoarea brută. Această formă de evaluare nu a fost adoptată în R. D. Germania şi nici în România. De altfel, în bilanţul întreprinderilor româneşti existau informaţii referitoare atât la valoarea brută cât şi la valoarea netă a acestora (Anexa 16 - *Bilanţ la 31 decembrie 1975*).

*Terenurile* nu erau contabilizate, deoarece întreprinderile nu deţineau titlu de proprietate asupra lor. În România, spre exemplu, terenurile se aflau în proprietatea statului şi întreprinderile plăteau o taxă pentru utilizarea acestora (era considerată ca o amendă pentru sustragerea terenurilor de la cultivarea agricolă). Bailey (1988: 178), citat de L. Olimid (2000) crede că terenurile şi resursele minerale nu au fost evaluate deoarece „în conformitate cu teoria marxistă doar cheltuielile salariale sunt considerate că aduc valoare".

În ce priveşte *calculul şi înregistrarea amortizării,* singura metodă permisă era amortizarea liniară. Aceasta era considerată ca fiind „singura metodă corectă de calcul a amortizării"- Dodonev

---

[427] În România, termenul de capital nu era folosit nici în economia politică nici în contabilitate. Substituentul acestui termen îl reprezentau fondurile (a se vedea şi Tabelul 35). Am utilizat termenul de capital pentru prezentarea pasivului din două considerente: pe de o parte studiile internaţionale cu privire la sistemul contabil sovietic îl consacră, pe de altă parte pentru o mai bună înţelegere a „filosofiei" contabile socialiste.

[428] A se vedea conceptul de proprietate socialistă prezentat de noi în Tabelul 35.

[429] În URSS o reevaluare generală a fost făcută la 1 ianuarie 1960. Această reevaluare a cuprins „activele pentru care se calcula amortizarea existente în toate întreprinderile din sectorul socialist" - J. Paraszczak (1986: 581). În România, o reevaluare a activelor a fost făcută, utilizând preţurile intrate în vigoare la 1 ianuarie 1963 - EC (1963/4: 4).

(1963), citat de J. Paraszczak (1986: 581). Explicaţia este aceea că: „orice altă metodă de calcul a amortizării conduce în mod inevitabil la eşalonarea inegală pe perioadele de funcţionare a mijloacelor de producţie şi, implicit, distorsionarea costurilor de producţie şi a rezultatelor operaţiilor economice desfăşurate de către întreprindere”.

Dacă într-o economie de piaţă, *lichiditatea* reprezintă un indicator important, în cazul economiilor planificate, acest indicator „are o semnificaţie redusă” - J. Paraszczak (1986: 581), fapt datorat lipsei de autonomie financiară. Totuşi, şi în cazul unei economii socialiste, în cadrul *principiilor proiectării bilanţului* era prezentat *principiul lichidităţii şi solvabilităţii patrimoniului.* Astfel, „principiul lichidităţii se regăseşte în structurile de activ prin gruparea fondurilor în raport de stadiile circuitului economic (aprovizionare, producţie şi desfacere) şi forma funcţională (mijloace fixe, mijloace circulante materiale, creanţe şi mijloace băneşti)” - M. Ristea (1989: 60). Evoluţia de la producţia globală la producţia marfă şi apoi la producţia marfă vândută şi încasată arăta evoluţia relaţiilor economice socialiste: apariţie - maturizare - criză. De altfel, producţia marfă vândută şi încasată constituia criteriu de salarizare. Dat fiind faptul că, în economia socialistă nu se producea în funcţie de cerere ci de plan, acest fapt conducea deseori la fenomenul „producţiei pe stoc”, scurcircuitându-se astfel circuitul ce urma să includă şi încasările rezultate în urma producţiei vândute. Şi ca urmare a acestui fapt, criza de lichiditate devine evidentă în România anilor ’80.

Conceptul de *capital* nu exista în înţelesul său clasic, datorită proprietăţii socialiste. Dat fiind faptul că statul contribuia la finanţarea întreprinderilor prin intermediul alocaţiilor bugetare, sursele de finanţare erau reprezentate de *fonduri*. J. Richard (1998: 298) remarcă următoarele: „capitalul propriu, privit din perspectiva statului, corespundea totalului datoriilor şi capitalului social al întreprinderilor”. În altă ordine de idei, în pasivul unei întreprinderi din România, spre exemplu, existau patru modalităţi de finanţare*: surse proprii şi împrumutate privind mijloacele fixe; surse proprii, împrumutate şi atrase privind mijloacele circulante; surse pentru investiţii; beneficii şi subvenţii* (Anexa 16 - *Bilanţ la 31 decembrie 1975*). Sursele proprii erau reprezentate de fonduri care aparţineau statului. Sursele împrumutate proveneau din sistemul bancar[430] care, la rândul său, era proprietatea statului. Sursele atrase proveneau de la terţi, ce la rândul lor aparţineau statului. Cât despre subvenţii şi beneficii, acestea ţineau tot de deciziile luate la nivel central. În opinia noastră, *dată fiind sfera de cuprindere a proprietăţii socialiste, nu existau decât din punct de vedere juridic surse împrumutate şi atrase, nu şi din punct de vedere economic.* Făcând o corelaţie între proprietatea socialistă a statului asupra tuturor întreprinderilor şi noţiunea de grup deja existentă în occident, remarcăm următoarea similitudine: „din punct de vedere juridic există entităţi diferite, dar

[430] În România, ca şi în celelalte ţări socialiste nu au existat bănci comerciale.

din punct de vedere economic există o singură entitate”. Paralelismul poate fi făcut însă numai din acest punct de vedere.

*Calculaţia costurilor*

Calculul costurilor de producţie se făcea pe cale clasică, prin utilizarea metodei costurilor complete. Algoritmul de calcul al costurilor era în strânsă legătură cu contabilizarea acestora şi presupunea parcurgerea următoarelor etape: colectarea cheltuielilor şi repartizarea cheltuielilor de regie. Pentru repartizarea cheltuielilor de regie, criteriul utilizat era valoarea cheltuielilor cu manopera. J. Paraszczak (1986: 582) este de părere că „această dependenţă de mărimea salariilor ar putea distorsiona contabilitatea costurilor în sistemul sovietic” datorită faptului că „salariile sunt principalul element ce determină cuantumul costurilor deoarece grila de salarii este determinată în mod ierarhic”. În opinia aceluiaşi autor, punctul în care sistemul contabil sovietic pare a fi slab este „alocarea costurilor pentru produsele cuplate, deoarece ei încearcă întotdeauna să aplice teoria valorii elaborată de Marx pentru a determina care este cea mai potrivită metodă ce poate fi folosită”.

Un comentariu vis-a-vis de sistemul de calculaţie a costurilor, este făcut de specialiştii ruşi din perioada actuală Sokolov şi Kovalev (1995: 754): în contabilitatea sovietică, „nu se făcea nici o distincţie între costul produsului şi costul perioadei. Toate costurile, atât cele ale produselor cât şi cele ale perioadei sunt incluse în costul de producţie în loc să se recunoască costurile perioadei (cheltuielile generale şi administrative) direct ca o cheltuială în mod similar cheltuielilor de desfacere, în contul de profit şi pierdere (realizări).” Acest lucru era datorat faptului că în calculaţia costurilor se opera cu conceptul de *cost complet,* care era calculat - C. Olaru (1977: 38) - astfel:

a) materii prime şi materiale directe;
b) deşeuri recuperabile (se scad);
c) retribuţii directe;
I. *Costuri directe* (a+b+c)
d) costuri cu întreţinerea şi funcţionarea utilajului;
e) costuri generale ale secţiei;
II. *Costuri de secţie* (I + d + e)
f) costuri generale ale întreprinderii;
g) pierderi din rebuturi (apar numai în calculaţia efectivă);
III. *Costul de uzină* (II + f + g)
h) cheltuieli de desfacere
IV. *Costul complet* (III + h).

**Particularităţi ale contabilităţii în ţările Europei Centrale şi de Est**

Aspectele prezentate mai sus încearcă să surprindă caracteristicile sistemelor contabile ce au avut ca punct de plecare modelul sovietic. Acestea au fost operaţionale în ţările din Europa Centrală şi de Est. În continuare vom puncta câteva momente semnificative existente în ţările ce au aplicat acest tip de sistem contabil în perioada analizată.

***Cehoslovacia***

Până în anul 1953, sistemul contabil din Cehoslovacia a fost influenţat de doctrina contabilă germană – R. Schroll (1995: 831). Perioada 1953-1965 a fost caracterizată de aplicarea modelului de contabilitate sovietic, în cadrul sistemului de planificare economic fiind adoptate metode specifice. Multe din schimbările făcute în anul 1966 în cadrul noului sistem de „informare socio-economică" au avut drept scop „îmbunătăţirea ofertei de informaţii la nivelul întreprinderii în acord cu o abordare mai descentralizată a managementului pe fondul reformelor economice şi politice mai lejere generate de <<Primăvara de la Praga >>"- Seal, Sucher şi Zelenka (1995: 666). În perioada socialistă, în Cehoslovacia a fost aplicat un sistem contabil dualist[431]. Revoluţia de catifea din anul 1989 a marcat sfârşitul în această ţară a economiei planificate şi, în mod implicit, al sistemului contabil de inspiraţie sovietică. În cele două ţări rezultate, Cehia şi Slovacia, sistemele contabile au fost influenţate de doctrina contabilă franceză.

***Iugoslavia***

Un caz aparte a fost reprezentat de situaţia din această perioadă în Iugoslavia, care „a fost singura ţară din lume ce a încercat, la scară mare, un experiment de administrare proprie" J. Richard (1995: 109). După încheierea celui de al doilea Război Mondial, Iugoslavia a introdus în anul 1945 un plan de conturi ce a avut drept sursă de inspiraţie un omolog al său, introdus în anul 1937 în Germania. Krajcevic (1956: 133 şi 136), citat de J. Richard (1995: 109). Conforma sursei citate, acest plan a fost adaptat de două ori, în anii 1947 şi 1953, condiţiilor impuse de o economie centralizată. Remarcăm că, iniţial, acest plan nu a provenit pe filieră sovietică, adaptarea la cerinţele unei economii centralizate operându-se asupra a ceea ce exista deja. În acest sens, J. Richard (1995 (a): 109) aprecia că: „după studierea planului de conturi sovietic, orientarea către o economie centralizată nu a însemnat respingerea organizării potrivit principiului circuitului şi a monismului contabil, ci dimpotrivă, consolidarea acestuia".

Un alt aspect interesant de semnalat este schimbarea din anii '70 ce a avut loc în Iugoslavia la nivel administrativ, eveniment care o particularizează şi în plan contabil de celelalte ţări din fostul „bloc comunist". Acest fapt a fost marcat de introducerea în anul 1974 a unui nou plan de conturi. Cu privire la acest plan de conturi, Jezdimirovic (1974: 329-334), citat de J. Richard (1995 (a): 109) arată că „schimbarea sistemului nu a avut de fapt impact asupra formei, spre exemplu, asupra denumirii şi ordinii claselor de conturi". *Principiile de evaluare au fost schimbate fundamental*, şi „pentru prima dată în lume, un plan de conturi a inclus conceptul de *valoare adăugată* [s.n.] ca indicator al rezultatelor financare obţinute de o întreprindere" - J. Richard (1995(a): 109).

---

[431] Idem 155.

***Polonia***

Experienţa Poloniei în ce priveşte utilizarea sistemului sovietic începe, ca şi în cazul Cehoslovaciei, mai târziu decât în celelalte state aflate în sfera de influenţă a URSS-ului. În anul 1946 a fost introdus primul plan contabil uniform, bazat pe experienţa existentă în Germania. Ulterior, datorită faptului că a fost introdus sistemul financiar şi economic sovietic, în anii 1951-1953 a fost reformat şi sistemul contabil. Acesta a fost modificat, în mod succesiv, în anii 1959, 1974 şi 1985 – Jaruga, Waliňska, Baniewicz (1996: 884). În anul 1980 s-a încerat o reformă economică, cu consecinţe şi în plan contabil, dar nu a avut rezultatele scontate. Adevărata schimbare în plan economic s-a produs însă în anul 1989, schimbare ce a antrenat modificări de substanţă şi în perimetrul contabilităţii.

***România***

În România, la sfârşitul celui de-al doilea Război Mondial existau proiecte privind normalizarea contabilităţii. După eliberarea naţională, şi România s-a „adaptat" din punct de vedere politic şi economic modelului sovietic. Naţionalizarea din 11 iunie 1948 a creat premisele punerii în practică în anul 1949 a primului plan de conturi unitar la nivelul sectorului industrial, plan ce a fost „reformat" în anul 1951 după modelul sovietic. Sistemul contabil introdus avea la bază planuri de conturi distincte pe fiecare ramură economică în parte. Acest mod de organizare a contabilităţii a durat până în anul 1971, când, urmând trendul existent în ţările socialiste, România a adoptat un cadru unic de conturi. Experienţa contabilităţii de tip sovietic existentă în această perioadă de timp în România este descrisă de noi în subcapitolul 4.2.5. – *Particularităţi tehnice ale sistemului contabil de inspiraţie sovietică practicat în România.* Revoluţia din decembrie 1989 a creat premisele reformei economice şi implicit ale reformării sistemului contabil din România începută prin legea contabilităţii emisă în anul 1991.

*Rusia*

În Rusia, primul plan de conturi a fost elaborat în anul 1920. Acesta fusese proiectat pentru întreprinderile industriale şi a fost revizuit în mod periodic - Sokolov şi Kovalev (1995: 751). Un moment important în evoluţia planului de conturi a fost reprezentat introducerea în anul 1961 a primului plan de conturi uniform la nivel naţional. Schimbarea în plan contabil a fost o consecinţă a mutaţiilor în plan politic, începute prin „Perestroika" iniţiată de M. Gorbaciov. Destrămarea URSS în anii 1990-1991, prin declararea independenţei de către fiecare republică componentă a acestei uniuni, a condus şi la începerea adaptării sistemului contabil din Rusia la cerinţele economiei de piaţă. Cu privire la opţiunea schimbării sistemului contabil după un model practicat în ţările Europei Occidentale - situaţie întâlnită în România, spre exemplu - J. Richard (1995: 318) este de părere că:

„planul de conturi utilizat în timpul regimului comunist nu a fost respins ca fiind un produs străin ci a fost considerat un produs naţional”. Schimbările au devenit operaţionale începând cu 1 ianuarie 1992.

***Ungaria***

Şi în Ungaria a fost aplicat un sistem contabil de tip sovietic. Cu privire la prezentarea contului de profit şi pierdere, din studiul făcut de Illés, Clarkson şi Fraser (1996: 529) trebuie remarcată următoarea particularitate: „până în anul 1967 a fost prezentată metoda <<costului total>> şi din anul 1968 până în anul 1991 a fost utilizată metoda <<costului vânzărilor>>”. Organizarea contabilităţii analitice era la latitudinea întreprinderilor. Abandonarea sitemului contabil de tip sovietic nu a fost generat de o schimbare radicală ca în Cehoslovacia sau România. Analizând situaţia existentă în această ţară, C. Nobes, R. Parker (1998: 294) fac următoarele aprecieri: „contabilitatea în ţări ca Ungaria şi Polonia a devenit mai adaptabilă şi flexibilă ca rezultat al reformei economice şi democratizării, chiar înainte de anul 1989”. O schimbare semnificativă a fost reprezentată de intrarea în vigoare la 1 ianuarie 1992 a Legii contabilităţii emise în anul 1991.

Elementele prezentate mai sus reprezintă trăsături definitorii ale doctrinei economice socialiste şi ale tipologiei sistemului contabil aferent acesteia aplicat în ţările Europei Centrale şi de Est, implicit în România, ce a constituit, din punct de vedere al doctrinelor economice şi politice aplicate, o parte a unui întreg.

## 4.2. Caracteristici ale contabilităţii româneşti în perioada 1949-1989

Pentru a surprinde caracteristicile contabilităţii din România în perioada 1949-1989 vom urmări următoarele direcţii: procesul de normalizare şi implicaţiile acestuia asupra contabilităţii, mediul publicistic, mediul universitar şi în mod implicit relaţia dintre cercetarea teoretică şi practica contabilă. Coordonatele contabilităţii din România din această perioadă trebuiesc stabilite în funcţie de mediul economic, de contextul istoric existent la nivel internaţional şi nu în ultimul rând de trecutul în plan naţional.

### 4.2.1. Direcţii de manifestare în literatura contabilă: mediul publicistic şi mediul universitar[432]

**Mediul publicistic din domeniul contabilităţii**

Tradiţia începută în anul 1908 prin apariţia primei reviste de contabilitate a profesiei contabile din România – *Revista Generală de Comerţ şi Contabilitate* - a fost întreruptă în anul 1947, cel mai probabil motiv al acestei întreruperi fiind, la acel moment, lipsa fondurilor. Trecerea în perioada analizată de noi a fost realizată de o altă revistă cu specific contabil, *Buletinul Contabililor,* revistă ce a apărut din anul 1939 până în anul 1955. Începând cu anul 1956, această revistă a fost înlocuită de *Evidenţa contabilă,* revistă ce a apărut până în anul 1969, moment în care denumirea acesteia a fost schimbată în *Revista de contabilitate.* Această revistă împreună cu suplimentele sale a apărut între anii 1970–1989. Dacă în perioada anterioară, au existat diverse publicaţii, cu o apariţie constantă sau efemeră (Anexa 1 – *Lista publicaţiilor cu specific contabil* ), perioada 1949-1989 se caracterizează prin apariţia unei singure reviste cu specific contabil, ce a avut, de-a lungul timpului diverse denumiri.

***Buletinul contabil (1949[433]-1956)***

În perioada 1949-1955 a existat o singură revistă cu specific contabil, *Buletinul contabililor*, în paginile căreia erau prezentate îndeosebi informaţii referitoare la contabilitatea în URSS, respectiv schimbările legislative din domeniul contabilităţii în România. Făcând o sinteză a problemelor prezentate în această perioadă în cadrul revistei, pot fi remarcate următoarele teme predilecte:

- Schimbările în plan economic şi politic au antrenat modificări şi la nivel contabil, în acest sens apărând preocupări legate de *planificarea şi normarea contabilităţii.* Astfel „a fost organizat un ciclu de conferinţe asupra problemelor Planificării şi Normării Contabilităţii" – BC (1949/3). O mare parte a articolelor apărute în această perioadă vizau această temă, pe care o vom analiza pe următoarele coordonate:
    - *Informarea cu privire la modificările aduse planurilor de conturi* a reprezentat o etapă necesară acelei perioade în care schimbările în acest domeniu se succedau cu mare repeziciune. Un prim pas pe acest drum a fost făcut la 1 ianuarie 1949, moment în care: „în ce priveşte evidenţa contabilă, prin deciziile date de Comisia de Stat a Planificării în Decembrie 1948 şi Ianuarie 1949, s-a introdus noul plan de conturi obligatoriu în întreprinderile

---

[432] Idem 93.

[433] În această perioadă am inclus spre analiză şi ultimile două numere din anul 1948, dat fiind faptul că schimbarea conţinutului revistei a avut loc în a doua jumătate a acestui an, începând cu primul număr apărut după naţionalizarea din 11 iunie 1948.

socialiste” - BC (1949/2: 11). Ulterior, aceste planuri de conturi s-au modificat succesiv[434]. În anul 1951 a avut loc o schimbare substanţială la nivelul planurilor de conturi utilizate în industrie „în ce priveşte aplicarea metodologiei evidenţei contabile socialiste în RPR, ...care să ducă şi evidenţa contabilă în RPR la stadiul înaintat la care s-a sjuns în URSS” – BC (1951/1: 6). Noul plan de conturi a fost astfel construit pe aceleaşi principii cu omologul său din URSS. După acest moment, şi în celelalte domenii, din acest punct de vedere, începe a se stabiliza situaţia. În acest sens menţionăm: intrarea în vigoare la 1 ianuarie 1952 a unui plan de conturi destinat Uniunii Centrale a Cooperativelor meşteşugăreşti din RPR[435]- BC (1952/2: 4), respectiv adoptarea la 1 ianuarie 1954 a planului de conturi pentru evidenţa activităţii organizaţiilor de antrepriză de construcţii de instalaţii, de montaj şi pentru evidenţa lucrărilor de investiţii - BC (1954/1: 43);

- *Planificarea contabilităţii* avea la bază premisa că „planificarea stă la baza producţiei”, adică „întreaga activitate se îndreaptă spre îndeplinirea directivelor planificate”. În consecinţă, evidenţa contabilă era „organizată în vederea urmăririi planificării” - BC (1949/2: 9). Un aspect inedit pentru acel moment l-a reprezentat şi *planificarea pierderilor*. În acest sens „Direcţiile Generale au primit noi sarcini, privind acoperirea pierderilor planificate ale unor întreprinderi, din beneficiul celorlalte întreprinderi din cadrul aceleiaşi Direcţiuni Generale, etc)” – BC (1953/2: 19);

- Dacă în perioada anterioară discuţiile cu privire la obiectul contabilităţii s-au derulat în jurul conceptului de patrimoniu sau al celui de avere, în noul context, *obiectul contabilităţii (evidenţei contabile)* primeşte noi semnificaţii. Într-o primă fază, după model sovietic, obiectul *contabilităţii* este reprezentat de „procesul economic în toate formele lui de manifestare, producţiune de bunuri, prestaţiuni de servicii, distribuţie şi circulaţie a bunurilor” - BC (1948/3: 9). O altă abordare, de data aceasta a obiectului *evidenţei contabile*[436], este reprezentată tot de o preluare din aceeaşi literatură contabilă „supravegherea integrală şi de control al modului de îndeplinire a planurilor în întreprinderile, organizaţiile şi instituţiile socialiste şi de aici în întreaga economie naţională” – Galperin, Kiparisov, Leontiev (1949), citaţi în BC (1949/3-4: 71). Totuşi, definiţia cea mai des întâlnită în această perioadă „este aceea cuprinsă în programa de învăţământ din URSS şi anume: <<procesul planificat al reproducţiei socialiste lărgite şi baza sa economică, proprietatea socialistă, generalizate într-o unitară exprimare în bani şi reflectate în cadrul organizaţiilor economice distincte, ale uniunilor lor, ale ministerelor şi instituţiilor

---

[434] Decizia nr. 102/ 17 ianuarie 1949, Decizia nr. 117/ 9 februarie 1949, Decizia nr. 1013/ 30 martie 1949, etc.) – BC (1949/3-4: 173).

[435] D 1952/28 noiembrie 1951.

[436] Termen introdus prin Deciziunea nr 1598/01.12.1948.

bugetare şi ale economiei naţionale în întregul ei>>” – BC (1954/4: 3). Constatăm că formulările privind obiectul evidenţei contabile existente în această perioadă în România (1949-1956) *au fost în exclusivitate preluări din literatura contabilă sovietică, neexistând definiţii proprii sau critici*. De remarcat poate fi şi faptul că în URSS existau luări de poziţii în acest sens. Spre exemplu, cu privire la ultima definire a obiectului contabilităţii, „adoptată şi în programul nostru de învăţământ superior, nu sunt însă de acord toţi oamenii de ştiinţă sovietici” – BC (1954/4: 34). Ulterior, critici şi preocupări noi în acest sens aveau să fie avansate şi de comunitatea ştiinţifică din România;

- *Forma de evidenţă contabilă „Jurnal-order”* a constituit obiectul mai multor articole în anii ’50 – BC (1954/1: 5-9; 9-19), BC (1954/3: 38-43), BC (1954/4: 15-22; 48-53) şi a cunoscut şi o finalitate practică: „Direcţia evidenţei contabile şi a dărilor de seamă din Ministerul Finanţelor, folosind experienţa sovietică, a recomandat introducerea noii forme înaintate de evidenţă contabilă, Jurnal-Order în întreprinderile industriale”- BC (1954/4: 15). Această formă de contabilizare „se bazează pe principiul culegerii şi sistematizării – sub toate aspectele – a datelor din documentele primare, chiar în procesul prelucrării lor”, respectiv „uneşte înregistrarea cronologică cu cea sistematică şi pregăteşte din timp indicatorii necesari pentru întocmirea dărilor de seamă lunare şi trimestriale” - BC (1954/4: 48). În cadrul acestei forme de contabilitate sunt utilizate: jurnalele-order, situaţiile auxiliare, cartea mare, planul de conturi adaptat la cerinţele acestei forme de evidenţă. Jurnalele - order sunt registrele de bază ale acestei forme de evidenţă şi „servesc pentru înregistrarea cronologică a operaţiilor din cursul unei luni, care privesc un cont sau mai multe conturi sintetice legate între ele prin conţinutul omogen al operaţiilor economice care se înregistrează cu ajutorul lor” - C. G. Demetrescu, Gh. Enache, D. Popa Gligore (1955: 19);
- *Postcalculaţia industrială* a reprezentat acea parte a contabilităţii asupra căreia nu s-a acţionat de o manieră radicală, dat fiind faptul că, pentru acest segment nu au existat diferenţe esenţiale de doctrină contabilă. În consecinţă, primele teme de cercetare care şi-au făcut reapariţia în paginile revistei (după momentul 11 iunie 1948) au fost cele ce abordau calculaţia costurilor BC (1948/3: 126-150). În acest sens mai amintim: calculaţia costurilor în exploatările carbonifere - BC (1949/5-9: 115-132); costurile şi calculaţia lor în industrie - BC (1950/2: 1-22; 1950/3-4: 1-22); postcalculaţia în industrie - BC (1952/1: 4-8); postcalculaţia în edituri - BC (1952/2: 19-21); postcalculul în filaturile de bumbac - BC (1954/4: 25-38).

Ca o caracteristică generală a anilor dintre „marea naţionalizare” (1948) şi desfiinţarea Corpului Contabililor Autorizaţi şi Experţi din România[437] (1951) poate fi remarcată prezenţa propagandei politice într-o proporţie foarte mare şi abolutizarea modelului de contabilitate sovietic, cel de al doilea aspect fiind caracteristic până în ultimul număr al acestei reviste.

***Evidenţa contabilă (1956-1969)***

Schimbarea denumirii revistei *Buletinul contabililor* în *Evidenţa contabilă* a reprezentat nu numai o schimbare formală, ci şi, într-o anumită măsură, una de conţinut. Astfel, pot fi remarcate diversificarea şi specializarea structurii revistei[438] dublată de apariţia unor problematizări, precum şi o oarecare „detaşare” de absolutizarea modelului sovietic, în sensul că apar şi unele puneri în discuţie a unor concepte importate odată cu acest model (evidenţă contabilă, obiectul evidenţei contabile/contabilităţii, etc.). Un alt aspect interesant derivă din politica de promovare a femeilor în spiritul ideii „egalităţii sexelor”: a crescut numărul autorilor de articole femei, ba mai mult, în sumarul revistei acest lucru era evidenţiat prin tipărirea integrală a prenumelui[439], spre deosebire de cazul bărbaţilor, a căror nume era însoţit, de regulă, doar de iniţiala prenumelui. Principalele probleme prezentate în paginile acestei reviste sunt sintetizate de noi astfel:

- Prezentarea şi soluţionarea unor *probleme practice* atât în articole cât şi în cadrul secţiunii destinate consultaţiilor au reprezentat un subiect abordat cu preponderenţă în scrierile vremii. Interesant de remarcat este faptul că, inexistenţa unui suport conceptual general (principii contabile general acceptate) a condus uneori la dezbateri practice, care într-un alt context ar fi condus probabil la formularea unor aserţiuni teoretice general valabile (spre exemplu, dezbaterea vis-a-vis de momentul recunoaşterii cheltuielilor în contabilitate). Principalele aspecte practice dezbătute în cadrul acestei reviste pot fi sintetizate astfel:

---

[437] „Prin Decretul nr. 40 publicat în BO nr. 31 din 13 martie 1951, Corpul Contabililor Autorizaţi şi Experţi a fost desfiinţat şi întregul său patrimoniu a fost preluat de Asociaţia Ştiinţifică a Tehnicienilor (AST) din Republica Populară România (acum Asociaţia Ştiinţifică a Inginerilor şi Tehnicienilor)” în cadrul căreia s-a constituit o secţie de *Evidenţa contabilităţii, planificare financiară şi statistică* ce avea drept obiective „traduceri şi documentări, secţii de studii, manuale şi monografii, cercul de studii, ridicarea cadrelor, etc.” – BC (1952/1 : 32). Motivul oficial al desfiinţării a fost unul „intern” : „Corpul nostru... a lăsat pe al doilea plan problemele de calificare profesională pentru a căror realizare a fost creat în 1921 şi şi-a îndreptat activitatea pe tărâmul ştiinţei şi tehnicii contabile, impunându-şi ca sarcină principală ridicarea nivelului ideologic şi profesional al membrilor săi...” – BC (1950/2: 41). Pe lângă anihilarea rolului deţinut de profeşioniştii contabili, în spiritul tendinţei de nivelare a valorilor remarcăm faptul că semnatarii articolelor publicate în această perioadă nu mai erau în proporţie covârşitoare „doctori”, ci „referenţi”.

[438] Formatul revistei cuprindea, în principiu, următoarele secţiuni*: Articole şi studii; Schimb de experienţă, Din experienţa URSS şi a ţărilor cu democraţie populară; Şedinţe de referate; Recenzii şi bibliografie; Consultaţii. Lămuriri pentru contabili; Ne scriu cititorii.*

[439] Spre exemplu, Sofia Hristescu, Hermina Ionescu – *Probleme contabile legate de noua tehnică de finanţare, creditare şi decontări la întreprinderile care aplică forma de înregistrare Jurnal-Order* – BC (1959/7: 10), Sofia Tătaru, C. Silion [Constantin - n.a.] - *Monografia contabilă-metodă importantă în predarea contabilităţii* – BC (1960/12: 25), etc.

- *Cheltuielile necontabilizate în anul precedent trebuiesc recunoscute în anul curent?* Aceasta este una din întrebările care a generat comentarii în paginile revistei – EC (1956/1, 1957/1: 70, 1959/12: 89). Dilema era următoarea: cheltuielile respective trebuiesc recunoscute în exerciţiul curent sau trebuiesc imputate asupra rezultatului exerciţiului precedent? Aparent este doar o problemă tehnică, judecată prin prisma principiilor contabile actuale reprezintă un caz ce cade sub incidenţa *principiului intangibilităţii bilanţului de deschidere* sau a IAS 8 *Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale şi modificări ale politicilor contabile,* funcţie de sistemul de referinţă în care ne situăm. Această comparaţie „interperiodică" relevă faptul că *germenii conceptualizării contabile au existat în România şi în această perioadă, fiind create premisele unei normalizări de tip inductiv*. În acest sens, prezentăm modalitatea duală de soluţionare a acestei probleme existentă în cadrul legislativ în vigoare la acel moment: „dacă în ce priveşte corectările din acelaşi an, trecerea corectărilor asupra preţului de cost are o justificare pentru că duce la corectarea preţului mediu anual, nu este aceeaşi justificare pentru corectări privind anul precedent. Asemenea corectări ar trebui să se treacă direct în contul <<Beneficii şi pierderi>>, într-o poziţie distinctă ... pentru a nu altera preţul de cost şi mediu al anului, cu posturi care nu privesc anul de gestiune" – EC (1957/1: 70);
- *Investiţiile şi contabilitatea în construcţii* au urmat trendul existent în plan economic. Creşterea din domeniul construcţiilor ce s-a înregistrat în această perioadă a fost dublată de numeroase preocupări ale specialiştilor contabili materializate în articole pe această temă. Spre exemplu, erau prezentate: modele de „evidenţă contabilă <<cu semifabricate>> şi <<fără semifabricate>> în industria constructoare de maşini" – EC (1959/1: 24-26), „organizarea şi raţionalizarea documentaţiei primare în întreprinderile constructoare de maşini" - EC (1962/6: 13-19), „probleme privind cheltuielile pentru exploatarea utilajelor la şantierele de construcţii" - EC (1963/1: 16-22), „asigurarea unei juste evidenţa a mijloacelor şi surselor de investiţii" – EC (1964/4: 20-27), „folosirea fişei-limite de materiale pe şantierele de construcţii-montaj" - EC (1964/5: 11-14), „contribuţii la îmbunătăţirea evidenţei cheltuielilor de executare a cofrajelor şi schelăriei la şantierele de construcţii" - EC (1964/6: 12-17), „aspecte ale folosirii evidenţei şi amortizării panourilor teg-film pe şantierele de construcţii-montaj" - EC (1964/11: 16-23), ş.a.m.d.;
- Legat de problema activelor imobilizate, în paginile revistei au fost dezbătute problemele *evaluării mijloacelor fixe,* respectiv *reevaluarea acestora.* În acest sens erau ridicate probleme particulare de genul: ce se întâmplă dacă în urma unei reparaţii capitale este depăşită valoarea iniţială a mijlocului fix? – EC (1959/2: 92; 1959/4: 83). Legislaţia în

vigoare la acel moment (*Regulamenul privind evidenţa contabilă a mijloacelor fixe)* prevedea ca soluţie următoarele: „pe baza aprobării ministrului tutelar se operează această reevaluare în contabilitate”. În ce priveşte reevaluarea propriu-zisă a mijloacelor fixe, aceasta a avut ca punct de pornire nivelul preţurilor recalculate, ce au intrat în vigoare după 1 ianuarie 1963. Cu privire la modalitatea de realizare a acesteia, sunt prezentate „trei operaţiuni distincte care alcătuiesc un tot unitar şi anume: inventarierea cantitativă, materială (fizică), reevaluarea pe baza valorii de înlocuire şi determinarea gradului de uzură” - EC (1963/4: 4);

- Probleme de *tehnică de contabilizare* propriu-zisă erau prezente în majoritate articolelor. Astfel, poate fi remarcată, spre exemplu, existenţa unor articole ce abordau ca subiect general *contabilitatea stocurilor*. Conţinutul acestora viza prezentarea unor detalii de contabilizare, pe exemplul unor întreprinderi din diverse domenii de activitate. În acest sens, menţionăm câteva exemple: „evidenţa contabilă a ambalajelor în lumina noilor reglementări” – EC (1961/6: 66), „noţiunea de <<obiect de inventar>> în construcţiile miniere şi liniile electronice” - EC (1962/11: 18-22), „evidenţa producţiei finite şi a producţiei neterminate” - EC (1963/5: 15-18), „înregistrarea în evidenţă a lipsurilor şi plusurilor de valori materiale” - EC (1964/6: 12-17) ş.a.m.d. Un alt exemplu în acest sens îl constituie *problema salariilor,* abordată şi ea în mod constant: utilizarea contului salarii - EC (1962/3: 26-30), „eliberarea fondului de salarii... pe baza manoperei de deviz” - EC (1962/7: 35-41), „efectele desfiinţării dispoziţiilor de reţinere din salariu prin hotărâri nedefinitive ale organelor de jurisdicţie a muncii” - EC (1963/8: 65-77) ş.a.m.d.;
- *Dările de seamă* reprezintă un subiect pe marginea căruia s-au scris articole de o manieră informativă. În acest sens, schimbările survenite de-a lungul timpului erau prezentate în paginile revistei. Astfel, a fost semnalată, spre exemplu, extinderea ariei organizaţiilor economice ce trebuiau să întocmească aceste dări de seamă de la „întreprinderile şi organizaţiile economice de stat şi cooperatiste” (1951[440]) şi la „întreprinderile economice ale organizaţiei obşteşti” (1956[441]). De asemenea, a fost prezentată problema fixării termenelor de întocmire ale acestora, astfel: cele lunare „cel târziu la 15 a lunii următoare”, cele trimestriale, „cel târziu la 20 a lunii următoare” – EC (1957/1: 5). În plus, în cadrul unor articole erau publicate uneori şi detalii cu privire la structura dărilor de seamă pe fiecare sector de activitate, spre exemplu: „structura dărilor de seamă pentru industrie pe anul 1959” - EC (1959/5: 38).

[440] HCM 486/1951.
[441] HCM 2336/1956.

- *Calculaţia costurilor* este, asemeni situaţiei din perioada precedentă, una din temele abordate cu predilecţie în paginile acestei reviste. Temele abordate în cadrul acesteia, pot fi împărţite în două categorii: *prezentarea metodelor clasice de calculaţia costurilor, pe exemplul diverselor întreprinderi şi propuneri privind ameliorarea acestora*, respectiv *propuneri privind utilizarea unor metode noi*[442], existente în „ţările industrializate". În categoria primelor metode, de tip full-costing, au fost abordate metodele pe faze, respectiv pe comenzi, metode utilizate în diferite domenii de activitate în vederea determinării costurilor - EC (1960/2: 23; 1960/2: 40; 1960/3: 23; 1961/1: 18), etc. Cea de a doua categorie, a metodelor moderne, de tip parţial, a început să fie popularizată în literatura de specialitate la sfârşitul anilor '60, iniţial sub forma recenziei unei cărţi[443], ulterior în cadrul unor articole (semnate I. Ţîrlea şi E. Constantinescu sau I. Ţîrlea şi E. Stoenescu) destinate acestui subiect: evidenţa şi calculaţia cheltuielilor de producţie după metoda THM[444] - EC (1969/5: 11-22), principiile calculaţiei preţului de cost potrivit metodei costurilor standard - EC (1969/6: 18-27) calculaţia costurilor după metoda G.P.[445] - EC (1969/9: 19-.30), calculaţia costurilor după metoda costurilor directe (Direct-Costing) - EC (1969/11: 11-26);
- *Forma de contabilitate Jurnal-order* a continuat să fie un subiect abordat şi în această perioadă. Pe lângă avantajele prezentate anterior, încep să fie reliefate şi inconvenintele, în acest sens fiind semnalat faptul că jurnalul-order poate „conduce (din neînţelegere) la paralelism în lucrări" - EC (1959/3: 84). Cu toate acestea, această modalitate de contabilizare are în continuare suficienţi adepţi, fiind încă prezentă în paginile revistei: EC (1960/3: 33-40; 1961/5: 75; 1961/7: 18). De asemenea, sunt prezentate şi modalităţi de îmbunătăţire a acestei forme de contabilizare, dintre care menţionăm: „înregistrarea operaţiunilor după documentele justificative, eliminându-se notele contabile şi documentele cumulative; înregistrarea unilaterală a operaţiilor economice, folosindu-se jurnalele de credit; folosirea schemei şah de înregistrare, cu indicarea pe coloane a conturilor corespondente debitoare; eliminarea

[442] Noutatea acestori metode este relativă: „deşi problemele privind direct-costing-ul au fost promovate de ştiinţa întreprinderii încă înainte de cel de-al doilea război mondial, se poate afirma că această metodă este într-o mare măsură produsul evoluţiei determinate după anul 1945, de orientarea noilor şcoli de economişti de întreprindere care au pus în centrul activităţii lor studiul costurilor şi al veniturilor întreprinderii" – EC (1969/7: 60). Totuşi, în România, în ultima carte (din perioada 1908-1949) ce tratează în exclusivitate probleme de calculaţia costurilor - I. N. Evian (1947) nu este prezentată metoda direct-costing.

[443] Gerard de Bodt, *Direct-costing şi programarea economică a întreprinderilor cu produse multiple,* Paris.

[444] Metoda tarif-oră-maşină (T.H.M. sau T.O.M.). Această metodă a fost şi aplicată în cazul unor întreprinderi din România.

[445] Denumirea acestei metode provine de la iniţialele numelui autorului ei, Georges Perrin. Metoda constă în determinarea costurilor efective, prin utilizarea unor indici de echivalenţă (GP-uri), stabiliţi anterior ca raport între costurile necesare obţinerii fiecărui produs şi costurile totale aferente unui produs, considerat, în mod convenţional, produs de bază.

înregistrarea sub formă de articole având două sau mai multe conturi debitoare şi două sau mai multe conturi creditoare, neadmise” - EC (1962/2: 16).

- *Dezbaterile conceptuale - un orizont mai restrâns, dar totuşi existent*
  - Existenţa unor *noţiuni comune diferitelor domenii ale cunoaşterii, dar care au conţinut diferit* a generat apariţia unor comentarii vis-a-vis de această situaţie. Un exemplu în acest sens îl reprezintă noţiunile de „fonduri” şi „mijloace” care au generat o adevărată reacţie în lanţ în ce priveşte articolele scrise pe această temă[446]. În cadrul acestor articole sunt prezentate aceste noţiuni precum şi filiera lor de provenienţă. Punctul nevralgic constă în faptul că „unii economişti consideră că ar trebui folosită şi în contabilitate denumirea de <<fonduri fixe>> atât pentru materialitate bunurilor cât şi pentru sursele lor” – EC (1961/1: 37). Acest paradox are drept motivaţie următoarea stare de fapt „deşi în manualele de evidenţă contabilă s-a ajuns în general la o terminologie unitară, în sensul că denumirea de <<mijloace>> se dă pentru aspectul concret al valorilor, iar denumirea de <<fonduri>> pentru sursele mijloacelor, totuşi în alte lucrări cu caracter juridico-contabil (Noţiuni de ordin contabil întâlnite mai frecvent în munca juridică - 1960), în unele acte normative şi chiar în unele lucrări cu caractr contabil financiar nu se face deosebirea de mai sus între aceste două noţiuni” - EC (1961/1: 37). Prima motivaţie este dublată de faptul că în economia politică se opera cu noţiunile de „fonduri fixe care apar sub forma mijloacelor fixe de muncă”, „fonduri circulante” şi „fonduri de circulaţie”, ultimile două reprezentând, de fapt, mijloacele circulate. Ultimul discurs din seria articolelor enumerate anterior, prezentat în paginile revistei, în care se pleda împotriva „folosirii aceloraşi denumiri atât ca activ cât şi ca pasiv” dă o finalitate logică demersurilor precedente: menţinerea unei distincţii terminologice între „mijloace” şi „fonduri”;
  - Problemele de genul celei semnalate anterior a condus în mod implicit la *necesitatea apariţiei unui dicţionar de contabilitate.* Propunerea avansată de Editura Enciclopedică cadrelor didactice din ASE – Bucureşti şi altor specialişti în domeniu a avut ecou în paginile revistei prin propunerea de definiţii aferente unor termeni ce urmau a fi incluşi în dicţionarul respectiv – EC (1969/7: 39-40). Această propunere a rămas însă, după informarea noastră, nefinalizată;
  - *Clasificarea conturilor – o problemă conceptuală?* Această întrebare ar putea să pară astăzi desuetă. În contextul economic şi politic existent a stârnit însă un larg interes. Într-o perioadă în care natura contabilităţii părea a se restrânge uneori la simpla tehnică a înregistrării, un astfel de subiect a concentrat atenţia celor meniţi „să facă lumină” în domeniul contabilităţii.

[446] C. G. Demetrescu, Gh. Enache - *Consideraţiuni de folosire justă a noţiunilor de mijloace şi fonduri în evidenţa contabilă* – EC (1956/6), S. Ştefan – *Alte opinii în legătură cu noţiunile de „mijloace” şi „fonduri“* – EC (1956/12), D. Rusu - *Cu privire la noţiunea de mijloace şi la provenienţa lor în teoria evidenţei contabile* – EC (1957/5), A. Keresztes – *„Fonduri” sau „Mijloace”* – EC (1961/1).

În acest sens au fost publicate o serie de articole pe această temă în EC (1957/4: 5; 1958/12: 26; 1959/1: 29; 1959/4: 21-31; 1959/5: 27-35; 1960/1: 39-44; 1960/2: 34; 1960/3: 27). Această serie de articole începe cu propunerea unei clasificări a conturilor, făcută de I. Mărculescu EC (1958/12: 26; 1959/1: 29), clasificare ce a fost susţinută de V. Puchiţă în EC (1959/5: 27-35). Totuşi au existat şi critici ale acestei clasificări, în acest sens menţionând opoziţia ştiinţifică realizată de C. G. Demetrescu „schema nu poate fi considerată nici ca o diviziune a conturilor şi mai puţin ca o clasificare a acestora" – EC (1959/4: 21);

- *Contabilitate sau evidenţă contabilă?* Aceasta este una din întrebările care nu apare în mod explicit, dar prefigurează schimbarea oficială de denumire ce a avut loc la începutul anilor '70. Astfel, o parte din autorii vremii au început să publice articole[447] ce tratau aspecte conceptuale din domeniul contabilităţii şi nu al ... evidenţei contabile, deşi majoritatea acestora utilizau încă cea de a doua denumire. În acest sens, I. Mărculescu şi E. Macoveiciuc publică un articol despre *metoda contabilităţii* în partidă dublă - EC (1964/9: 34), D. Rusu tratează aspecte cu privire la progres în *teoria contabilităţii* - EC (1964/12: 33-42) şi EC (1965/10: 31-35), iar M. Ristea dezbate problema *obiectului contabilităţii* - EC (1965/7-8: 69). Opţiunea utilizării noţiunii de contabilitate în locul celei de evidenţă contabilă, importate la sfârşitul anilor '40 a fost justificată de D. Rusu astfel: „cuvântul contabilitate este cel mai adecvat limbii noastre pentru a exprima preocupările teoretice şi practice legate de reprezentarea cifrică a mişcărilor de valori cu ajutorul sistemului de conturi inclusiv teoriile bilanţului, metodologia calculului preţului de cost şi calculul comparativ în economia producţiei. ...Noţiunea de evidenţă, ... după înţelesul ce i se atribuie de <<înregistrare>>, nu exprimă sensul ştiinţific al preocupărilor contabilităţii ca disciplină ştiinţifică";
- *Obiectul contabilităţii/evidenţei contabile* a generat, în diverse abordări (patrimoniu, avere, proces economic, procesul planificat al reproducţiei socialiste, etc.) opinii pro şi contra. Corectitudinea definiţiei agreate la nivelul programei analitice universitare, potrivit căreia obiectul contabilităţii îl consituia *procesul planificat al reproducţiei socialiste lărgite...* a fost criticată în România[448] abia după aproape 10 ani de la apariţia ei în diverse materiale. În acest sens, D. Cameniţă în EC (1960/2: 29) prezintă „o serie de aspecte ale procesului reproducţiei socialiste lărgite [care] nu sunt reflectate în contabilitate". Argumentul principal este faptul că

---

[447] Făcând o paralelă cu realitatea din plan politic, remarcăm faptul că aceste luări de atitudine în privinţa utilizării unui termen autohton în detrimentul unuia importat au avut loc pe fondul unor schimbări în plan politic (1964-1965). Moartea conducătorului Republicii Populare România din acea perioadă, Gheorghe Gheorghiu Dej (1964) şi succedarea la conducerea Republicii Socialiste România a unui alt conducător, Nicolae Ceauşescu, a fost resimţită în plan intern ca un moment de propice unor schimbări, una dintre aceestea fiind, în opinia noastră, renunţara de către o parte a specialiştilor contabili (universitari) la utilizarea unor termeni introduşi pe filieră sovietică, spre exemplu *evidenţa contabilă.*

[448] Definiţia fusese pusă sub semnul întrebării şi în literatura contabilă sovietică – BC (1954/4: 34).

„întreaga producţie a sectorului individual din cadrul economiei naţionale, circulaţia mărfurilor pe piaţa neorganizată, precum şi consumaţia individuală, nu fac obiectul evidenţei contabile socialiste, cu toate că ele sunt părţi ale procesului reproducţiei socialiste lărgite”. În consecinţă, autorul propune o definiţie alternativă a obiectului contabilităţii: „reflectarea şi controlul sistematic, documentat şi în expresie bănească a circuitului şi rotaţiei mijloacelor economice în întreprinderile socialiste, atragerea, cheltuirea şi redistribuirea mijloacelor în instituţii bugetare, precum şi reflectarea surselor de formare a acestor mijloace economice în cadrul hozrasciotului[449], respectiv a sistemului bugetar; centralizarea datelor privind mijloacele şi sursele pe ramuri ale economiei naţionale şi pe întreaga economie naţională” – EC (1960/2: 32). Critica obiectului contabilităţii, în formularea de inspiraţie sovietică, este reluată şi dezvoltată de M. Ristea care apreciază că „în sfera conţinutului *obiectului contabilităţii* [s.n.] socialiste pot fi incluse şi probleme de analiză privind caracterizarea conţinutului indicatorilor financiari în care se reflectă activitatea unităţilor, ramurilor şi economiei naţionale” - EC (1965/7-8: 69);

- *Este oportună alinierea planurilor de conturi existente sau adoptarea unui cadru general de conturi pe economie?* Aceasta este o altă întrebare pe care o parte din specialiştii vremii au ridicat-o în paginile revistei *Evidenţa contabilă*. Şi, ca în orice dilemă, au existat susţinători de ambele părţi. Astfel, I. Mărculeascu în EC (1965/9) susţinea „adâncirea şi desăvârşirea alinierii planurilor de conturi în vigoare”, luând drept punct de reper modelul planurilor de conturi din industrie, în timp ce C. G. Demetrescu şi E. Nişulescu în EC (1967/1) pledau pentru instituirea „unei scheme unice de clasificare şi orânduire a conturilor, a unui cadru general de conturi pe economie – baza planurilor de conturi unice pe ramuri”. Cea de a doua opinie, aflată pe aceeaşi lungime de undă cu trendul normării contabilităţii în ţările socialiste[450], a cunoscut concretizarea practică începând cu anul 1971[451];
- *Istoria contabilităţii sau despre „noi” orizonturi de cercetare* pare a fi fost un debuşeu creat pentru păstrarea tradiţiei, fie şi sub forma reiterării unor probleme dezbătute în trecut. Astfel, D. Rusu în EC (1964/12: 33-42) realizează o frescă succintă a literaturii contabile interne şi internaţionale până în secolul al XX-lea, iar C. G. Demetrescu şi E. Nişulescu în EC (1971/1: 10-18; 1971/2: 3-10 şi 1971/3: 15-22) abordează „unele aspecte ale cercetării ştiinţifice din

[449] Hozrasciotul este o „metodă... folosită de statul socialist pentru descoperirea şi mobilizarea resurselor interne ale economiei, pentru reducerea preţului de cost al produselor şi pentru sporirea acumulărilor” – BC (1953: 10).
[450] „Startul” a fost dat de URSS, unde, „începând cu anul 1960 se aplică un plan de conturi unic pentru întreprinderile industriale, de construcţii-montaj, agricole şi prestatoare de servicii” – RC (1971/4: 28-40).
[451] *Noul Plan de Conturi*, introdus prin Ordinul Ministrului Finanţelor nr. 467/ 02.11.1970, aplicabil de la 01.01.1971.

domeniul contabilităţii”, articole în cadrul cărora este realizată o incursiune în trecut dublată de propuneri pentru viitor.

- *Necesitatea întăririi legăturii dintre teorie şi practică în învăţământul contabil* reprezintă un subiect ce se încadra în curentul de opinie general vis-a-vis de simbioza teorie-practică. Astfel, în mod indirect, este susţinută ideea prevalenţei practicii asupra teoriei: „este necesară o legătură mai strânsă cu producţia”, în acest sens la şedinţele cercurilor ştiinţifice studenţeşti fiind susţinute referate „a căror teme au fost studiate în întreprinderi” – EC (1959/9: 12). Se promova astfel ideea unei cunoaşteri inductive în detrimentul celei deductive;
- Un alt domeniu de cercetare spre care a fost canalizată atenţia specialiştilor contabili a fost *mecanizarea contabilităţii*[452]. Şi în acest domeniu apar diverse articole, tema abordată cu predilecţie fiind mecanizarea evidenţei contabile prin introducerea de cartele perforate – EC (1962/2: 21-29; 1963/6: 59-64; 1964/8: 39-50), etc.;
- Odată cu introducerea *Regulamentului de organizare şi exercitare a controlului preventiv în instituţii, întreprinderi şi organizaţii economice de stat cooperatiste şi socialiste* (HCM 74/ 01.02.1959), au început să se contureze preocupări ce vizau acest aspect - EC (1962/2: 30-36; 1962/10: 14-19; 1963/6: 12-16; 1964/12: 15-21), etc.

***Revista de contabilitate (1970-1989)***

Coincidenţă sau nu, trendul desovietizării[453] din România anilor ’70 a fost dublat de schimbări şi în domeniul contabilităţii, dintre care menţionăm: schimbarea denumirei singurei reviste cu specific contabil din *Evidenţa contabilă* în *Revista de contabilitate,* respectiv *introducerea unui cadru unic de conturi la nivel naţional*. Revenirea la utilizarea termenului contabilitate[454], întâi în cadrul unor articole, apoi recunoaşterea acestuia la nivel oficial şi implicit prezenţa sa în titlul revistei poate semnifica şi o încercare discretă a profesioniştilor contabili de a reda contabilităţii statutul anterior, de a promova şi gândirea contabilă autohtonă. Odată cu schimbarea denumirii s-a modificat şi formatul de apariţie al acesteia. Astfel, erau publicate şi suplimente ale revistei, elaborate de unul sau mai mulţi autori. În cadrul acestor materiale erau tratate diverse subiecte sau erau prezentate schimbările legislative în domeniul respectiv. Structura

---

[452] În această perioadă, aspectele privind *mecanizarea contabilă* şi *contabilitatea propriu-zisă* erau dezvoltate de un singur colectiv de cercetători, fiecare membru având însă preocupări ştiinţifice diferite. Spre exemplu, până în anii ‘90, în Academia de Studii Economice Bucureşti a existat un singur colectiv de cercetare. Ulterior, datorită diversificării problematicii abordate, colectivul de cercetare s-a scindat.

[453] În anul 1968 conducătorul Republicii Socialiste România, N. Ceauşescu, a condamnat intrarea trupelor sovietice în Cehoslovacia pentru a reprima *Primăvara de la Praga.,* realizând o opoziţia faţă de „centru”, dar a rămas totuşi circumscris aceloraşi principii.

[454] Parcursul *contabilitate → evidenţă contabilă → contabilitate* a fost semnalat şi de I. Ionaşcu (1997: 191).

revistei propriu-zise includea materiale regrupate, în principiu, pe următoarele secţiuni: articole şi studii, puncte de vedere, schimb de experienţă şi consultaţii. Din punct de vedere al informaţiilor publicate, revista propriu-zisă nu diferea mult de predecesoarea sa, temele fiind cu preponderenţă aceleaşi. Per ansamblu însă, faţă de specificul materialelor publicate în revista *Evidenţa contabilă*, pot fi conturate noi dezbateri, pe care le vom puncta în cele ce urmează:

- *Comuniunea contabilitate-alte domenii* este accentuată în această perioadă prin apariţia de articole ce utilizau procedee specifice altor ştinţe în vederea prezentării unor situaţii din contabilitate. În acest sens prezentăm următoarele:
    - „Binomul" *contabilitate-matematică* apare în acestă perioadă îndeosebi în cadrul articolelor ce vizau calculul preţului de cost. Legătura dintre cele două ştiinţe este realizată de *calculul matricial,* propus a fi utilizat în această perioadă. După cunoaşterea noastră, autorii care au tratat această problemă sunt M. Ristea (*folosirea calculului matricial în prelucrarea datelor privind determinarea preţului de cost* –RC (1972/1: 30-40); *un model contabil agregat de calculaţie a costurilor de producţie* – RC (1978/3: 40-48)), secondat de N. Feleagă (*utilizarea instrumentului matematic în modelarea contabilă* – RC (1977/9: 14-24)). De asemenea, recurs la utilizarea unor modele matematice au făcut şi H. Cristea şi C. Parlea, prin propunerea unor *modele matematice de calcul al normativului mijloacelor circulante* – RC (1979/3: 21-29). Cu privire la „folosirea principiului matricial în prelucrarea informaţilor privind costurile", M. Ristea este de părere că „oferă posibilitatea analizei în mod curent, la nivel de produs şi pe total producţie globală, a ponderii cheltuielilor materiale în structura preţului de cost" – RC (1972/1: 40);
    - Puntea de legătură dintre *contabilitate* şi *previziune* a fost realizată prin publicarea de articole în cadrul cărora calculele previzionale erau utilizate pentru optimizarea planificării sau îndeplinirea altor obiective ale contabilităţii. În acest sens menţionăm următoarele preocupări: *calculele previzionale în economia întreprinderii pe baza bilanţului* – D. Rusu şi R. Davidescu, în RC (1970/5:33), *calcule de previziune pe baza informaţiei contabile privind costurile* - M. Ristea, în RC (1971/7: 34-45).
- În cadrul dezbaterilor anterioare, din această perioadă, dezbateri ce vizau *obiectul contabilităţii*, nu fusese luată în calcul şi „viziunea economică". Acest aspect este readus în discuţie de Gh. Cârstea, care prezintă într-o lumină favorabilă această teorie, al cărui singur inconvenient pare a fi acela că se bazează pe „concepţia burgheză de capital"(sic!) – RC (1984/2: 54-64);
- Preocupările legate de *obiectul contabilităţii* existente până în acest moment au început să fie tot mai mult dublate de scrieri ce tratau metoda *contabilităţii şi procedeele acesteia*. În acest

sens menţionăm: *reflecţii asupra procedeelor metodei contabilităţii* - RC (1970/6), *consideraţii privind principiile şi metoda contabilităţii socialiste* - RC (1970/8), *consideraţii privind metoda contabilităţii şi procedeele sale* - RC (1970/10), *metoda contabilităţii* - RC (1971/2), *contribuţii la fundamentarea ştiinţifică a metodei contabilităţii – dubla reprezentare şi dubla înregistrare* – RC (1973/10), *consideraţii teoretice cu privire la principiul dublei reprezentări în contabilitate* – RC (1974/2). În acest sens, şi-au exprimat opinia următorii autori (în ordine alfabetică): A. Baciu, Gh. Cârstea, C. G. Demetrescu, Gh. Enache, L. Possler, V. Puchiţă, M. Ristea şi V. Voica;

- Alături de obiectul contabilităţii, *obiectul de studiu al calculaţiei costurilor* a constituit temă a unor articole: RC (1970/4: 30-38), (1971/2: 25-35), (1972/2: 71-80). Acesta era definit astfel: „obiectul calculaţiei preţului de cost îl constituie, pe de o parte *cheltuielile de producţie şi de desfacere ale întreprinderilor,* iar pe de alta, producţia de bunuri materiale, lucrări şi servicii care se desfăşoară într-un cadru organizatoric dat şi se exprimă cantitativ cu ajutorul anumitor unităţi de măsură" - RC (1971/2: 35);

- Necesitatea organizării „ca funcţie autonomă a unei contabilităţi de gestiune interne" este pusă în discuţie în cadrul unui articol publicat de M. Ristea în RC (1988/12: 20), articol în cadrul căruia este exprimată părerea potrivit căreia „contabilitatea nu se mai poate limita la calculaţia costurilor şi determinarea rezultatelor numai prin prisma purtătorilor de valoare", fiind necesară „o structură informaţională contabilă distinctă... denumită de noi <<contabilitate de gestiune internă>>, a cărei problemă centrală este calcularea costurilor şi stabilirea rezultatelor producţiei", în cadrul căreia „instrumentele caracteristice... sunt: calculaţia costurilor, bugetele interne şi controlul financiar preventiv";

- În paginile acestei reviste, s-au regăsit, de asemenea, articole ce tratau probleme practice pe diverse domenii de activitate, autorii lor fiind atât universitari (majoritatea lor), dar şi practicieni. Dat fiind faptul că temele abordate au urmat aceeaşi linie ca şi în variantele precedente ale acestei publicaţii, nu am mai procedat la o trecere în revistă a acestora, preferând a sesiza doar noile tendinţe manifestate în plan teoretic cu menţionarea autorilor respectivelor idei, acolo unde ideea reprezenta un fapt particular dintr-un anumit punct de vedere.

**Mediul universitar**

După momentul sesizat anterior cu privire la revenirea la termenul de contabilitate, poate fi remarcată şi apariţia unor cărţi[455] în domeniul contabilităţii, lucrări ce se adresează şi unui alt

[455] În ordine cronologică, amintim următoarele lucrări: C. G. Demetrescu (1972), T. Tămăşan (1973), Şt. I. Dumitrescu şi D. Toma (1973), C. G. Demetrescu, L. Possler, V. Puchiţă, V. Voica (1978), M. Ristea (1983), M. Ristea (1989).

segment de public decât contabilul practician, preocupat îndeosebi de „urmărirea planului de producţie” şi aplicarea corectă a tehnicii contabile, precum şi utilizarea termenului contabilitate în titlul cărţilor apărute după acest moment. În mediul universitar poate fi remarcată aceeşi tendinţă[456]. Domeniile principale de manifestare şi problemele abordate în mod divergent în cadrul cărţilor de autor şi, nu în ultimul rând, al manualelor universitare au fost sintetizate de noi astfel:

***Obiectul de studiu al contabilităţii***

Un prim aspect asupra căreia vom face, din nou, câteva comentarii este *obiectul contabilităţii.* Dat fiind faptul că majoritatea lucrărilor atribuiau contabilităţii statutul de ştiinţă, iar accepţiunea clasică a considerării unui domeniu ca fiind ştiinţă presupunea existenţa unui „obiect şi a unei metode”, vom face câteva cometarii asupra obiectului contabilităţii. Nu ne propunem realizarea unei cercetări exhaustive asupra lucrărilor ce au prezentat obiectul contabilităţii, ci vom creiona doar două tendinţe: *definirea acestuia prin prisma materialismului dialectic, ca materie în mişcare, sau identificarea obiectului de studiual contabilităţii cu patrimoniul*[457] *întreprinderii.* Din prima categorie face parte definiţia dată obiectului contabilităţii de T. Tămăşan (1973: 69): „mişcarea valorică a materiei în circuitele economice, urmărită sub aspectul eficienţei economice şi al dependenţei sociale”. Tot aici putem încadra definiţiile[458] obiectului contabilităţii prezente în unele cursuri universitare publicate, definiţii ce cuprindeau noţiuni specifice (fonduri, retribuţie bănească a muncii, proces de reproducţie). Trebuie remarcat faptul că, în cele două lucrări erau prezentate şi alternative cu privire la obiectul contabilităţii. Acestea erau, fie concepţii ce au fost vehiculate în epoca respectivă la nivel internaţional, fie concepţii reprezentative din prima jumătate a secolului al XX-lea. În acest sens amintim concepţia juridico-economică (patrimonialistă) a lui Sp. Iacobescu,

---

[456] În acest sens, analizând programa analitică a studenţilor Facultăţii Finanţe-Contabilitate, promoţia 1966-1971, remarcăm că în acest mediu înlocuirea denumirii *Evidenţă contabilă* cu *Contabilitate* a avut loc în anul universitar 1969-1970. Spre exemplu, în anul universitar 1967-1968 (II) s-a studiat *Teoria evidenţei contabile,* în anul universitar 1968-1969 (III) - *Evidenţa contabilă în industrie,* în anul universitar 1969-1970 (IV) - *Contabilitatea în comerţ,* respectiv *Contabilitatea în agricultură,* iar în anul universitar 1970-1971 (V) -*Contabilitatea în construcţii şi transport.*

[457] Conceptul de *patrimoniu* a fost reintrodus, în mod oficial prin *Hotărârea nr. 1885/28 decembrie 1970 cu privire la organizarea şi conducerea contabilităţii, atribuţiile şi răspunderile conducătorului compartimentului financiar-contabil.* Astfel, în cadrul acestei reglementări, se precizează că „se întocmesc bilanţuri care servesc la: a) reflectare în expresie bănească a *patrimoniului* [s.n.]...”

[458] Prezentăm, spre exemplu, două definiţii ale obiectului contabilităţii ce erau prezente în lucrările unor profesori universitari din centrele universitare Bucureşti şi Iaşi. „Obiectul contabilităţii îl *constituie existenţa şi mişcarea fondurilor,* inclusiv a celor utilizate pentru *retribuirea bănească a muncii,* sub aspectul modului de procurare şi al modului de întrebuinţare, precum şi stabilirea rezultatului final al acestor mişcări şi transformări, oglindite şi controlate în etalon bănesc în unităţile bugetare şi pe ramuri de activitate ale economiei naţionale” [s.n.] - Gh. Enache (1977: 31). „Contabilitatea observă *ansamblul mişcărilor de valori* exprimate în bani într-un perimetru de mică sau mare întindere (întreprindere, instituţie, Centrală industrială, ramură, etc.), precum şi raporturile economico-juridice care iau naştere între unităţile economiei naţionale şi care provoacă decontări băneşti între ele; calculele contabilităţii reflectă deodată mişcarea şi transformarea mijloacelor economice, precum şi resursele în ordinea lor de formare şi după destinaţia lor în *procesul de reproducţie*” [s.n.] - D. Rusu (1977: 24) .

concepţia economico-juridică a lui D. Voina şi concepţia economică promovată de I. Evian. Pe de altă parte, remarcăm *tendinţa unor autori de a identifica obiectul contabilităţii cu mişcările patrimoniale*. În acest sens, amintim lucrările elaborate de Şt. Dumitrescu, D. Toma (1973: 9), M. Ristea în I. Văduva şi O. Călin (coordonatori) (1982: 18-21), M. Ristea (1983: 10)[459]. Remarcăm aici particularitatea unei definiţii, prezentate în cadrul unui alt manual de bazele contabilităţii, definiţie care încearcă să acomodeze conceptele de *patrimoniu* şi *fonduri*: „obiectul contabilităţii constă în evidenţa, calculaţia şi controlul, în expresie valorică, pornind de la unitatea socialistă de bază şi până la nivelul economiei naţionale, a *stării şi mişcării fondurilor grefate pe un patrimoniu* [s.n.], cu indicarea destinaţiei şi sursei lor de provenienţă, a proceselor economice, precum şi a rezultatelor financiare”- M. Ristea, în I. Văduva şi O. Călin (1982: 21).

***Teoriile contabilităţii, fundament al statutului ştiinţific al contabilităţii***

Un alt aspect ce poate fi remarcat este reluarea unor aspecte legate de *statutul ştiinţific al contabilităţii şi teoriile contabilităţii.* Dacă în prima parte a secolului al XX - lea, putea fi remarcat modul euristic în care era abordat acest subiect, în perioada analizată de noi, autorii care abordează acest aspect se limitează doar la analiza retrospectivă a diverselor aspecte ale disputei: contabilitatea – artă, tehnică sau ştiinţă, dublată de aprecieri proprii cu privire la statutul ştiinţific al contabilităţii. În favoarea susţinerii statutului ştiinţific al contabilităţii remarcăm punctul de vedere exprimat de C. G. Demetrescu et al. (1979: 31): „…contabilitatea şi-a precizat obiectul şi metoda sa de cercetare, şi-a dovedit utilitatea în toate sectoarele de activitate şi ca urmare poate fi considerată fără echivoc ca fiind ştiinţă”. Punctul de vedere exprimat de Şt. Dumitrescu şi D. Toma (1973: 13) este însă unul neutru, opţiunea acestora fiind: „contabilitatea este o disciplină ştiinţifică”.

Cu privire la *teoriile contabilităţii*, în literatura contabilă din această perioadă sunt trecute în revistă, în mare măsură, teoriile vehiculate anterior: formalistă, personalistă, materialistă, cu variantele existente. Dintre lucrările care prezintă acest subiect, amintim: Şt. Dumitrescu, D. Toma (1973: 95-97), Gh. Enache (1977: 89-100). O idee nouă în România este popularizată de Şt. Dumitrescu şi D. Toma (1973: 118-125). Autorii prezintă aplicarea a două teorii matematice (teoria mulţimilor şi teoria informaţiei) în domeniul contabilităţii, în contextul începutului informatizării acesteia. În timp, şi aceste teorii au devenit istorice, neavând aplicabilitate în procesul de informatizare a contabilităţii.

Trebuie să remarcăm că a fost reluată şi prezentarea *teoriilor bilanţului* (teoria bilanţului static, teoria bilanţului dinamic, teoria bilanţului organic, teoria bilanţului eudinamic, teoria bilanţului nominal, teoria bilanţului pagatoric, teoria integrală, teoria realităţii bilanţului, bilanţul

---

[459] „Valorile materiale şi băneşti ca obiect al modelului de gestiune al patrimoniului implică şi prezenţa relaţiilor de drepturi şi obligaţii care se stabilesc între posesorii de bunuri în cadrul proceselor de producţie, repartiţie, schimb şi consum”.

constant şi „bilanţul-aur”). Dintre cercetătorii care au trecut în revistă şi au făcut comentarii cu privire la aceste teorii, amintim: Şt. Dumitrescu, D. Toma (1973: 97-103), Gh. Enache (1977: 196-200), D. Rusu (1977: 210-221), M. Ristea (1989: 38-56). Ca şi teoriile contabile discutate anterior, teoriile bilanţului nu aveau decât valoare istorică.

***Istoria contabilităţii, un punct de reper în cercetările viitoare***

Cercetătorul din domeniul istoriei contabilităţii din România nu poate omite să formuleze următoarea întrebare: de ce a trebuit să treacă un sfert de secol (1947-1972), pentru ca o carte anunţată să apară[460] să poată fi publicată? Cert este că în loc de o istorie critică a literaturii contabile în care sunt tratate probleme dezbătute în secolul al XX-lea în România a văzut lumina tiparului o istorie a contabilităţii, ce explică parcursul istoric al contabilităţii, de la formele sale incipiente identificate de cercetătorii istoriei în antichitate, până în momentul apariţiei cărţii.

Aspecte referitoare la istoria contabilităţii în România au fost ulterior prezentate în cadrul mai multor lucrări. Astfel, Gh. Enache (1977: 240-253), D. Rusu (1977: 305-329), M. Traciuc, în I. Văduva şi O. Călin (1982: 250-259) au prezentat câteva *consideraţii asupra evoluţiei contabilităţii* în care sunt marcate repere ale dezvoltării contabilităţii până la momentul respectiv.

***Controverse conceptuale: cost – preţ de cost***

O noţiune controversată este *preţul de cost*. Comentariile cu privire la utilizarea acestui termen pentru reflectarea costului de producţie au fost atât pro, cât şi contra. Demetrescu et al. (1979: 235) sunt de părere că: „întrucât fiecare cheltuială componentă din structura preţului de cost reprezintă preţul elementului ce se află în mişcare sau transformare, este normal să se poată vorbi despre „preţ de cost”, noţiune pe care o recomandăm în continuare pentru a fi utilizată în lucrările teoretice şi practice de contabilitate, planificare, etc.”. O părere diametral opusă este exprimată de C. Olariu (1977: 29): „faptul că la baza formării preţurilor stau costurile de producţie, rezultă că mai întâi apar costurile de producţie şi apoi preţurile iar noţiunea de cost nu poate fi combinată cu noţiunea de preţ într-o nouă noţiune ca aceea de <<preţ de cost>>, care primeşte astfel o semnificaţie confuză. Faţă de aceasta se pune întrebarea firească dacă este vorba de un cost sau de un preţ. În nici un caz nu poate fi concomitent preţ şi cost.” Acelaşi autor remarcă existenţa în literatura de specialitate străină doar a noţiunii de *cost de producţie,* noţiunea de *preţ de cost* (Kostpreis) fiind folosită de Schmalenbach doar „în cadrul procesului de aprovizionare, numai pentru stabilirea costului materialelor aprovizionate la preţuri diferite din mai multe surse”. Deşi, în cadrul schimbărilor în domeniul legislaţiei contabile ce a avut loc în anul 1971 (Legea nr. 19/1971), termenul de *preţ de cost* fusese înlocuit cu termenul *costuri,* schimbare ce a determinat modificări şi

[460] În anul 1947, C. G. Demetrescu a publicat *Istoria critică a literaturii contabile din România,* în paginile căreia face o analiză a literaturii contabile din secolul al XIX-lea. La sfârşitul lucrării anunţa apariţia unor noi volume, fapt însă nerealizat.

la nivelul reglementărilor emise de Direcţia Centrală de Statistică[461], utilizarea acestei noţiuni a persistat încă în manualele de Economie politică - N. N. Constantinescu et al. (1976).

Un alt aspect sesizat este „recomandarea” făcută normalizatorilor români de a se delimita *situaţiile în care trebuie utilizată noţiunea de cheltuială,* în vederea „folosirii corecte… atât în lucrările de planificare şi evidenţă economică, cât şi în cele statistice” – C. Olariu (1977: 30). „Noţiunea de cheltuielă nu este sinonimă cu cea de costuri, între acestea neputându-se pune semnul egalităţii, deoarece sfera noţiunii de cheltuială este mult mai largă decât cea a costurilor” – C. Olariu (1977: 27). Remarcăm aici că lucrările de economie politică (*Economia politică a socialismului* – 1976) tratau problemele de o manieră care putea crea dificultăţi: „cheltuielile de producţie şi costurile de producţie se identifică; ambele noţiuni exprimă în formă bănească consumul de muncă vie şi materializată cerut de producerea unui bun. Preţul de cost însă cuprinde, pe lângă acestea, şi cheltuielile de desfacere ale întreprinderii precum şi unele elemente de plusprodus” - N. N. Constantinescu et al. (1976: 336).

Aspectele semnalate de C. Olariu fuseseră ridicate de şi I. Evian (1931: 5) şi (1946: 11) în literatura contabilă românească. „Fractura istorică” ce a avut loc în momentul implementării unui nou sistem contabil bazat pe ideologia socialistă a fost de natură a duce la perpetuarea unor inadvertenţe deja sesizate.

Necorelaţii existente între terminologia contabilă şi cea utilizată în cadrul economiei politice fuseseră sesizate şi comentate, încercând stabilirea unui consens, de către profesorul M. Ristea[462] (1983: 22): „analizată sub raport metodologic, categoria de mijloace economice nu este în consens cu cea folosită de către economia politică. …se utilizează termeni diferiţi – fonduri în economia politică şi mijloace economice în cadrul modelelor – pentru a defini aceeaşi esenţă economică sau se folosesc aceeaşi termeni – fonduri atât în economia politică, cât şi în cadrul modelelor - pentru definirea unor conţinuturi diferite”.

***Funcţia previzională a contabilităţii – un nou orizont contabil?***

În această perioadă este sesizată în literatura de specialitate conturarea unei noi funcţii a contabilităţii, cea previzională: „se dezvoltă o nouă funcţie a contabilităţii, funcţia previzională care foloseşte metode de previziune, de planificare şi programare. Calculele previzionale se dezvoltă mai ales sub forma contabilităţii bugetelor şi costurilor de producţie. … În multe ţări dezvoltate din punct de vedere economic, contabilitatea bugetelor a căpătat o mare dezvoltare. Ea este pe cale de a

461 Prin reglementarea *Completări la Normele metodologice nr. 9/1974 cu privire la completarea dărilor de seamă statistice de investiţii şi construcţii*, termenii *preţ de cost planificat* şi *preţ de cost efectiv* au fost înlocuiţi cu cei de *cost planificat*, respectiv *cost efectiv*.

462 Problema mai fusese semnalată de acelaşi autor în cadrul unui articol publicat în RC (1974/2 6-13).

fi introdusă şi la unele întreprinderi din ţara noastră…" – T. Tămăşan (1973: 132 -133). Un deceniu mai târziu, profesorul M. Ristea sesizează nevoia dezvoltării funcţiei previzionale, propunând elaborarea unui bilanţ contabil de previziune: „şi bilanţul contabil propriu întreprinderii socialiste din ţara noastră poate căpăta o deschidere previzională" – M. Ristea (1983: 238). Problema este reluată şi dezvoltată de acelaşi autor, în lucrarea *Bilanţul în gestiunea patrimoniului întreprinderii.* – M. Ristea (1989: 133-139). Datorită sistemului propunerile teoretice nu a avut însă ecou în practică.

***Alternative teoretice ale evaluării în costuri istorice***

Dacă în România, sistemul contabil din perioada analizată de noi accepta în plan practic ca modalitate de evaluare la intrare costul efectiv de aprovizionare sau de producţie al activelor, în plan teoretic erau trecute în revistă alternativele existente la nivel internaţional: „în procesul de evoluţie a evidenţei şi calculaţiei patrimoniului, evaluarea a cunoscut numeroase perfecţionări. Tot mai mult *principiul costului efectiv de achiziţie sau producţie,* care satisface comanda gestionară a patrimoniului, a trebuit să cedeze parţial sau total în favoarea altor preţuri, cum sunt: preţul curent (sau al zilei), preţul prudenţei exagerate, preţul de înlocuire, preţul şi costul standard." – M. Ristea (1983: 207).

***Dezvoltări privind „conexiunea" contabilitate-matematică***

Preocupările semnalate anterior, referitoare la utilizarea calculului matricial în vederea optimizării calculaţiei costurilor şi nu numai, au fost reluate şi dezvoltate de M. Ristea (1983). Modelul global al cheltuielilor sau modelul global al veniturilor sunt doar două din propunerile ce pot fi remarcate atât prin plusul ştiinţific cât şi prin utilitate în procesul didactic. În prima evaluare epistemologică a literaturii contabile din România, I. Ionaşcu (1997: 194) apreciază că, pentru a oferi o bază ştiinţifică contabilităţii, autorul acestei lucrări „recurge la formalizarea matematică a modelului contabil, putând fi considerat un <<ecou românesc>>, al <<şcolii matematice>> a contabilităţii".

***Propunere privind întocmirea unui bilanţ al avuţiei naţionale***

În această perioadă au existat şi propuneri de extindere a sistemului de raportări. Aici încadrăm propunerile profesorului Ristea (1989: 231-244) de întocmire a unui bilanţ în profil teritorial, respectiv a unui bilanţ al avuţiei naţionale. Revoluţia din decembrie 1989 şi schimbările implicate de aceasta au condus însă la alte mutaţii în domeniul contabilităţii.

### 4.2.2. ... O nouă modalitate de normare a contabilităţii – aplicarea modelului sovietic

**Premise istorice**

Ca urmare a instaurării în anul 1945 a guvernului Petru Groza, guvern controlat de comunişti şi a falsificării alegerilor din anul 1946, fapt care a generat o preponderenţă a acestora la nivelul Parlamentului, începând cu anul 1947 ritmul sovietizării României s-a intensificat. Consecinţele în plan economic au fost etatizarea Băncii Naţionale, stabilizarea monetară şi crearea oficiilor industriale. A urmat momentul 11 iunie 1948 ce a reprezentat începutul procesului de naţionalizare şi implicit schimbarea tipului de economie.

**„Drumul" de la cadrele de conturi elaborate în anul 1948 la planurile de conturi din... anul 1949**

Schimbarea tipului de economie ca urmare a naţionalizării din anul 1948 a fost generatoare de schimbări şi la nivelul contabilităţii deoarece „vechea normare, în sistemul zecimal corespunde unei economii care a apus şi nu putea să urmărească în desfăşurare aplicarea unui plan în care este cuprinsă întreprinderea" – BC (1949/1: 16). Conform aceleiaşi surse bibliografice „normare[a] zecimală [din 1948 – n.a.] a corespuns etapei de pregătire a economiei noastre naţionale" şi „a fost necesară pentru ca organele de stat să poată controla modul în care se utiliza[u] materiile şi materialele, cum s-au consumat în producţie şi mai ales cum regia se împărţea între fabricaţie, administraţie şi vânzare". Ca urmare a acestei situaţii, „odată cu introducerea *planului de stat* [s.n.] din 1949, evidenţei contabile nu i-a mai corespuns acest plan zecimal de conturi care nu putea urmări altceva în afara scurgerii valorilor din întreprindere". În consecinţă, planul de conturi pus în practică la 1 ianuarie 1949 a fost unul de inspiraţie sovietică. De altfel, începând cu anul 1949, în paginile *Buletinului contabil* se popularizează în mod intensiv traducerea a două lucrări de specialitate din literatura sovietică (I. M. Galperin, N. A. Kiparisov şi N. A. Leontiev – *Curs teoretic de evidenţă contabilă,* respectiv M. H. Jebrack – *Curs scurt de evidenţă contabilă pentru contabilii din întreprinderile industriale),* considerate a fi „singurele lucrări de specialitate traduse şi de o valoare deosebită pentru cunoaşterea principiilor şi aplicării contabilităţii normate". Totuşi comparând planul de conturi pentru industrie aplicabil de la 1 ianuarie 1949, prezentat în Anexa 14 – *Planul de conturi pentru industrie (1949)*, cu omologul său sovietic, prezentat în Anexa 17 – *Planul conturilor de evidenţă curentă a activităţii de bază a întreprinderilor industriale,* în România poate fi remarcată existenţa unor conturi în contradicţie cu un sistem contabil aplicabil entităţilor contabile dintr-o economie de tip socialist (spre exemplu, conturile 0000 *Terenuri,* 211 *Acţiuni,* 219 *Participaţiuni,* respectiv 300 *Capital*).

**Anul 1951 sau despre un sistem contabil „proiectat” în integralitate conform modelului sovietic**

Dat fiind faptul că forma propusă în anul 1949 nu era considerată adecvată, în anul 1951 a fost înlocuită cu o nouă versiune „proiectată” în exclusivitate după modelul sovietic, variantă în măsură să „asigure reflectarea proceselor economice din întreprinderi în condiţiile primului plan cincinal de dezvoltare a economiei naţionale”– RC (1971/1: 39). Începând cu acest an, în România este aplicat un nou plan de conturi pentru industrie, în măsură să reflecte particularităţile economiei socialiste. Acest moment a fost catalogat ca „un pas înainte în ce priveşte aplicarea metodologiei evidenţei contabile socialiste în RPR”, dat fiind faptul că „planurile de conturi au fost revizuite, introducându-se modificări importante de structură, modificări care să ducă şi evidenţa contabilă din RPR la stadiul înaintat la care s-a ajuns în URSS” – BC (1951/1: 6). Modificările survenite reprezintă de fapt *introducerea particularităţilor contabilităţii socialiste*. Aceste modificări sunt sintetizate de V. M. Ioachim în BC (1951/1: 6), astfel:

- evidenţierea prin contabilitate a *devierilor de la preţurile planificate* [s.n,];
- *considerarea ca realizare, nu vânzarea* produselor ca până acum, *ci încasarea* lor, exceptând vânzările sub 10.000 lei [s.n.];
- evidenţierea lunară prin concentrarea rezultatelor în contul Beneficii şi Pierderi;
- separarea fondurilor speciale prin conturi nu numai ca sursă, dar ca şi reprezentare materială;
- adaptarea planului de conturi la noile dispoziţiuni cu privire la finanţarea investiţiilor şi reparaţiile capitale cu privire la sistemul de plăţi;
- evidenţierea separată a creanţelor şi datoriilor neachitate în termen;
- punerea în concordanţă a planului de conturi cu planul de producţie;
- separarea cheltuielilor generale ale întreprinderii după specificul economic al lor;
- introducerea simplificărilor în înregistrările contabile.

Apreciem că aceste schimbări au fost justificate de contextul economic şi s-a creat astfel o conciliere între suportul economic şi tehnica de reflectare în contabilitate a acestei realităţi.

După această remaniere la nivelul planului de conturi din industrie şi implicit la nivelul tehnicii de contabilizare, anul 1953 a reprezentat momentul în care „evidenţa contabilă... a fost şi ea reorganizată şi simplificată” – BC (1953/2:19). Dintre elementele ce vizau această reorganizare menţionăm următoarele: „Direcţiile Generale au primit noi sarcini privind acoperirea pierderilor planificate ale unor întreprinderi, din beneficiul celorlalte întreprinderi” precum şi faptul că „în afară de reflectarea relaţiilor dintre întreprinderi şi Direcţiuni Generale, noul plan de conturi a fost adaptat să oglindească raporturile dintre comerţul de stat şi comerţul cooperatist, în urma reorganizării comerţului de stat” – BC (1953/2: 20). De asemenea, datorită faptului că „principala formă de creditare se realizează de Banca Republicii Populare România prin acordarea de credite pentru circulaţia mărfurilor” – BC (1953/2: 21), au survenit modificări şi la nivelul conturilor

destinate să reflecte în contabilitate operaţiunile aferente (spre exemplu, grupa XVI – *Credite pe termen scurt*). De asemenea, în vederea delimitării „beneficiilor din anul curent de cele din anul precedent, contul <<Beneficii şi pierderi>> a fost scindat în două conturi sintetice de gradul I”- BC (1953/2: 22). Poate fi remarcat faptul că schimbările intervenite reprezentau de fapt adaptări din punct de vedere tehnic ale contabilităţii la mecanismele economiei socialiste. Interesant de remarcat este faptul că, deşi, din punct de vedere teoretic, contul *Beneficii şi pierderi* era proiectat să reflecte câştigul sau pierderea, după caz, în cadrul citării precedente poate fi sesizat faptul că se ridică doar problema „delimitării beneficiilor”, dat fiind faptul că era „normal” ca întreprinderile să obţină beneficii, din moment ce aveau planificat acest obiectiv.

Ulterior s-a intensificat lucrul pentru realizarea unei uniformizări a planurilor de conturi în toate ramurile economiei naţionale. Astfel, „planul de conturi pentru industrie pus în aplicare la 1 ianuarie 1958 a fost utilizat ca instrument de aliniere a celorlalte planuri de conturi”- RC (1971/1: 40).

**Premisele unui cadru de conturi unitar: schimbările din anii ’60 – ’70**

Perioada 1960-1966 este caracterizată de D. Rusu (1977: 37) ca fiind marcată de „eforturi în adâncirea procesului de generalizare teoretică şi de creştere a nivelului de mecanizare şi de automatizare a calculelor contabilităţii”. În afara progreselor înregistrate în domeniul „mecanizării contabilităţii” remarcăm, pe lângă preocuparea universitarilor români de a elimina unele preluări a unor termeni inadecvaţi sau parţial inadecvaţi (evidenţă contabilă, bilanţ contabil), canalizarea eforturilor către perfecţionarea tehnicii contabile. *Trecerea la un cadru unic de conturi* în anii ’70 a fost precedată de modificări similare ce au avut loc în cadrul ţărilor din fostul „bloc comunist”[463], modificări ce, coincidenţă sau nu, au avut loc pe un fundal politic special[464]. Astfel, această modificare în plan contabil trebuie să fie analizată în contextul economic, social şi politic existent, chiar dacă nu încercăm a demonstra că între cele două fenomene a existat o relaţie de tip cauză-efect. Perioada în care s-a realizat trecerea la un cadru unic de conturi în România şi în celelalte ţări socialiste coincide cu o perioadă de „relaxare” la nivel politic, fapt ce a avut consecinţe şi în domeniul contabilităţii.

Pe fondul schimbărilor contabile din mai multe ţări socialiste, ce au implicat trecerea la aplicarea unui cadru unic al conturilor, acest aspect a început să-i preocupe şi pe normalizatorii

---

463 În URSS avusese loc acest gen de unificare în urmă cu un deceniu, trend ce fusese urmat şi de R. P. Bulgaria (1968), R.S. Cehoslovacia şi R.S.F. Iugoslavia. Totuşi existau şi ţări în care se foloseau planuri de conturi elaborate distinct pentru fiecare ramură de activitate ce aveau la bază sistemul zecimal de simbolizare (R. P. Polonă, R. P. Ungară) - RC (1971/1: 30-38).

464 Anii ’60 au reprezentat o perioadă de relaxare ca urmare a mişcărilor sociale din unele ţări comuniste (evenimentele din Ungaria şi Polonia din 1956, *Primăvara de la Praga*, din anul 1968.

români. Astfel, după cum am semnalat în cadrul subcapitolului 4.2.1. *Direcţii de manifestare în literatura contabilă: mediul publicistic şi mediul universitar,* în ce priveşte *problema adoptării unui cadru general de conturi,* au existat două puncte de vedere: „adâncirea şi desăvârşirea alinierii planurilor de conturi în vigoare”, respectiv „adoptarea unui cadru general de conturi pe economie”- EC (1967/1: 4).

**Aplicarea unui cadru unic de conturi în România: modificări la nivelul normării contabilităţii**

În România, diferenţierea cadrelor de conturi şi implicit a planurilor de conturi pe ramuri de activitate s-a menţinut de la 1 ianuarie 1949 (data la care a devenit operaţional planul de conturi pentru industrie, revizuit în anul 1951) până în anul 1971, când au fost puse în practică planuri de conturi noi, ce aveau la bază un singur cadru general - Anexa 18 – *Cadrul general al planurilor de conturi pentru unităţile economice (1971)*. Începutul anilor ’70 a reprezentat un moment al schimbărilor atât la nivelul legislaţiei contabile, prin apariţia de *reglementări privind organizarea şi conducerea contabilităţii* (H 1885/ 28.12.1970), cât şi datorită *introducerii unui sistem de conturi, bazat pe un cadru general* (OMF 467/ 02.11.1971). Aceste reglementări erau dublate de *Reguli de bază cu privire la planificarea, evidenţa şi calculaţia preţului de cost şi a cheltuielilor de circulaţie* (1965), *Norme metodologice privind contabilitatea unităţilor economice* (OMF 595/31.12.1970), respectiv *Norme metodologice privind contabilitatea unităţilor bugetare* (OMF 596/31.12.1970) – RC (supliment) (1971/1).

Modificările prezentate mai sus au operat la nivelul tuturor entităţilor economice. Cu privire la clasificarea grupelor şi conturilor în planul de conturi şi cadrul de conturi, Demetrescu et al. (1979: 220) apreciază că: „grupele şi conturile sunt înscrise în ordinea fluxului valorilor materiale (aprovizionare, producţie, obţinerea de produse finite şi desfacere), a relaţiilor de decontare şi în final a rezultatelor întreprinderii. În ce priveşte conturile de investiţii, acestea formează o clasă aparte formată din trei grupe de conturi”. În plus, schimbarea a fost doar una formală, doctrina economică rămânând aceeaşi. O remaniere la nivelul planurilor de conturi a mai existat şi la începutul anilor ’80, fără a avea însă drept suport modificări semnificative din punct de vedere conceptual.

### 4.2.3. Evaluarea în contabilitate – un „exerciţiu impus”?

**Sitemul de preţuri şi tarife – etalon al evaluării în contabilitate**

Unul din elementele cu o semnificaţie deosebită în plan contabil este *evaluarea.* Aceasta „asigură condiţia presupusă de întregul flux de prelucrare şi informare contabilă, care permite trecerea de la informaţii singulare exprimate în etalon natural la informaţii generalizatoare, de sinteză, în expresie naturală şi valorică sau numai valorică, necesare proceselor decizionale” - C. G.

Demetrescu et al. (1979: 230). În sistemul contabil socialist, reperul în vederea evaluării era reprezentat de „*sistemul socialist de preţuri şi tarife* [s.n.] a cărui structură este susţinută de următoarele elemente: a) *preţurile producătorilor,* b) *preţurile de livrare,* c) *preţurile cu amănuntul*, d) *tarifele"*- N. Feleagă, în I. Văduva, O. Călin (1982: 51). Conform aceleiaşi surse bibliografice, acestea aveau următoarea semnificaţie:

*Preţurile producătorilor* reprezentau preţurile încasate de unităţile economice. În funcţie de producător, aceste preţuri erau denumite: „*preţuri de producţie,* în cazul produselor industriale şi al celor agricole...; *preţuri de deviz,* pentru obiectivele de construcţii; *preţuri de contractare şi de achiziţie,* pentru produsele vîndute statului de către unităţile agricole cooperatiste şi producătorii individuali.

*Preţurile de livrare* erau „preţurile la care circulă produsele între unităţile socialiste".

*Preţurile cu amănuntul* semnificau „preţurile la care circulă produsele în întreprinderile socialiste". Aceste preţuri puteau să apară şi în situaţia în care unităţile industriale sau agricole vindeau populaţiei, prin magazinele proprii, o parte din producţia obţinută.

*Tarifele* desemnau „contravaloarea serviciilor prestate de unităţile specializate către alte unităţi şi populaţie".

**Modalităţi de evaluare**

În cele ce urmează, vom prezenta modalităţile de evaluare specifice mijloacelor fixe, materialelor, produselor finite şi mărfurilor.

***Evaluarea mijloacelor fixe***

Între evaluare şi contabilizare există o strânsă legătură. Intrarea în gestiune a unui mijloc fix implică recunoaşterea valorii acestuia în contabilitate, şi orice modificare legată de acesta implică corecţii din punct de vedere valoric. Astfel, indiferent de sistemul de contabilitate practicat, deprecierea treptată a unui activ, implică recunoaşterea în contabilitate a amortizării, iar reevaluarea, determină modificarea în plus sau în minus, după caz, a valorii activului respectiv. În contabilitatea socialistă, în funcţie de scopul pentru care se făcea evaluarea mijloacelor fixe, se distingeau: *valoarea de inventar sau de înregistrare, valoarea reală sau rămasă la un moment dat*, respectiv *valoara de înlocuire"* – V. Puchiţă şi C. Mareş în V. Puchiţă (coordonator) (1981: 76). Pornind de la definiţiile date celor trei valori, prezentăm schematic modalităţile de evaluare a acestora:

**Schema 7**

**Modalităţi de evaluare a mijloacelor fixe**

<table>
<tr><td colspan="3">Totalul cheltuielilor făcute cu construirea sau achiziţionarea mijlocului fix, inclusiv cheltuielile cu transportul, instalarea şi probele tehnologice, până în momentul punerii în funcţiune.<br>↓<br>Valoarea de inventar (de înregistrare) -</td></tr>
<tr><td colspan="2"></td><td>Amortizare</td></tr>
<tr><td colspan="2">Valoarea reală<br>(rămasă la un moment dat)</td><td></td></tr>
<tr><td>Valoarea de înlocuire[465]<br>(ca urmare a reevaluării)</td><td>- valoare</td><td>+ valoare</td></tr>
<tr><td colspan="3">↓<br>Totalitatea cheltuielilor necesare pentru construirea sau achiziţionarea unui mijloc fix identic cu cel existent la un moment dat, calculate la nivelul preţurilor actuale. Această valoare era folosită în general în cazul reevaluărilor periodice ale mijloacelor fixe.</td></tr>
</table>

Pe baza informaţiilor prezentate mai sus observăm că *evaluarea la intrare coincidea cu evaluarea la inventar (valoare de inventar sau de înregistrare).* Această situaţie era generată de mecanismul preţurilor fixe utilizat în economia socialistă. Deprecierile temporare nu existau şi implicit nu erau contabilizate. Modificarea valorii de inventar era realizată doar „în cazul unor reevaluări, a executării unor lucrări, suplimentare care au ca efect mărirea valorii mijloacelor fixe, sau în cazul micşorării valorii mijloacelor fixe ca urmare a scoaterii din folosinţă a unor părţi ale acestora" – V. Puchiţă şi C. Mareş, în V. Puchiţă (coordonator) (1981: 76).

### *Evaluarea materialelor*

În cazul materialelor, dat fiind faptul că acestea nu erau supuse deprecierii ireversibile şi nici reevaluărilor, problema evaluării acestora era ridicată în momentul intrării în gestiune. În acest caz puteau fi determinate următoarele valori: *preţul de aprovizionare efectiv, preţul de aprovizionare planificat şi preţul de facturare.* Pornind de la definiţiile acestora prezentate de V. Puchiţă şi C. Mareş în V. Puchiţă (coordonator) (1981: 95), prezentăm schematic modul de determinare a acestora şi diferenţele existente.

**Schema 8**

**Modalităţi de evaluare a materialelor**

<table>
<tr><td rowspan="2">Preţ de aprovizionare efectiv<br>↑</td><td>Preţul de facturare<br>a materialelor procurate de la furnizori<br>+</td><td rowspan="2">Preţ de aprovizionare planificat<br>(rezultă din planul de aprovizionare al întreprinderii, stabilit în funcţie de preţurile de aprovizionare afective ale materialelor din anul de bază)</td></tr>
<tr><td>• cheltuielile de transport de la locul de expediţie şi până la locul de destinaţie;<br>• cheltuielile de asigurare a materialelor în timpul transportului;<br>• cheltuielile de manipulare, încărcare, descărcare, etc.;<br>• cheltuielile de păstrare în depozitele străine;<br>• pierderile de materiale în timpul transportului în limita procentelor de perisabilitate legale;<br>• preţul ambalajelor cuprinse în factură pentru care cumpărătorul nu are obligaţia de restituire.</td></tr>
</table>

465 În cadrul acestei scheme, valoarea de înlocuire este prezentată având drept etalon de comparaţie valoarea reală (rămasă), corectată cu diferenţa valorică pozitivă sau negativă constatată.

Din punct de vedere practic, în perioada analizată de noi „toate întreprinderile industriale ţin evidenţa materialelor la *preţul de facturare* [s.n.]. Preţul de aprovizionare efectiv (de cumpărare) al materialelor intrare în depozitele întreprinderii se stabileşte extracontabil prin adăugarea la preţul din factura furnizorului,... a cheltuielilor efectuate” - V. Puchiţă şi C. Mareş în V. Puchiţă (coordonator) (1981: 95).

***Formarea preţurilor şi a costurilor în industrie: cazul produselor finite***

Conceptul cheie în procesul de evaluare este valoarea unui bun. În cadrul contabilităţii socialiste, din punct de vedere al elementelor conţinute, exprimarea valorii era făcută prin intermediul următoarelor categorii de preţuri: *preţuri de cost* şi *preţuri*. *Preţul de cost* era definit astfel: „expresia bănească a valorii mijloacelor de producţie consumate şi a valorii produsului creat de muncă pentru sine – respectiv totalitatea cheltuielilor făcute pentru acel obiect”- C. G. Demetrescu et al. (1979: 235).Atât calculul costurilor efective cât şi determinarea preţurilor în cazul produselor finite este prezentată în schema de mai jos - C. Olariu (1977: 29):

**Schema 9**

**Formarea preţurilor şi a costurilor - cazul produselor finite**

| COSTURI | | PREŢURI | |
|---|---|---|---|
| a) Costuri directe + | | | |
| b) Costuri comune secţiei = | | | |
| | I COSTUL DE SECŢIE (a+b) | | |
| c) Costuri generale ale întreprinderii | | | |
| | II COSTUL DE UZINĂ (I + c) | | |
| d) Cheltuieli de desfacere | | | |
| | III COSTUL COMPLET (II +d) | | |
| | | e) Beneficiu | |
| | | | A. PREŢUL DE PRODUCŢIE (III+e) |
| | | f) Impozitul pe circulaţia mărfurilor | |
| | | | B. PREŢUL DE LIVRARE (A+f) |
| | | g) Adaos - rabat comercial | |
| | | | C. PREŢUL CU AMĂNUNTUL (B+g) |

***Formarea preţurilor şi a costurilor în comerţ: cazul mărfurilor***

Un alt element al stocurilor ce necesita determinarea unei valori atât în momentul intrării cât şi al ieşirii îl reprezentau stocurile. Algoritmul de calcul al preţului de vânzare - D. Rusu (1977: 82) - era următorul:

**Schema 10**

**Formarea preţurilor în economia naţională – cazul mărfurilor**

<table>
<tr><th colspan="5">Preţ cu amănuntul</th></tr>
<tr><th colspan="4">Preţ de livrare</th><td rowspan="4">Adaos sau rabat comercial</td></tr>
<tr><th colspan="3">Preţ de producţie</th><td rowspan="3">Impozit pe circulaţia mărfurilor sau alte prelevări la buget</td></tr>
<tr><th colspan="2">Cost unitar comlpet</th><td rowspan="2">Beneficiu</td></tr>
<tr><td>Costuri cu munca trecută</td><td>Costuri cu munca vie (pentru sine)</td></tr>
</table>

Analizând modalităţile de formare a preţurilor produselor finite, respectiv al mărfurilor, remarcăm că, dacă în ce priveşte componenţa preţului de cost nu pot fi semnalate foarte multe elemente particulare, în ce priveşte determinarea preţurilor efective, existau algoritmi de calcul specifici. Cauza este reprezentată de tipul de economie existent, contabilitatea fiind adaptată la mecanismele specifice acestuia. Astfel, dacă în economia de piaţă, „nivelul şi evoluţia preţurilor... sunt determinate de jocul liber al cererii şi ofertei, dar şi de intervenţia guvernamentală şi de politica marilor firme” – DE (2001: 344), în economia socialistă preţurile erau determinate pe baza unor mecanisme specifice: „la stabilirea preţurilor se porneşte de la cuantumul cheltuielilor de muncă socialmente necesare pentru producerea unei anumite valori de întrebuinţare, adică de la valoarea socială a mărfii” – N. N. Constantinescu et al. (1976: 350).

### 4.2.4. Particularităţi tehnice ale sistemului contabil de inspiraţie sovietică practicat în România

Contabilitatea practicată în România în perioada 1951-1989 a reprezentat o aplicare a modelului contabil sovietic. În mod evident, aceasta ţinea cont de particularităţile economiei planificate, aspecte ce au fost prezentate de noi în subcapitolul 4.1.2. *Doctrina economică socialistă şi transpunerea acesteia în contabilitatea din ţările Europei Centrale şi de Est: România - parte a unui întreg*. Pornind de la accepţiunea specială a activului, pasivului, cheltuielilor şi veniturilor, vom prezenta câteva particularităţi contabile.

#### Aspecte privind contabilitatea fondurilor

În doctrina economică socialistă era respinsă noţiunea de capital, deoarece „exprima relaţii de exploatare” - N. N. Constantinescu et al. (1976: 311). În locul acestuia era preferată noţiunea de *fonduri*[466], definită, din punct de vedere contabil, astfel: „sursele de formare a mijloacelor materiale

[466] În economia politică noţiunea de *fond* se referea la „totalitatea mijloacelor de producţie şi băneşti de care dispun unităţile economice socialiste” – N. N. Constantinescu et al. (1976: 310). Această noţiune prezintă trei accepţiuni: fonduri băneşti (destinate cumpărării mijloacelor de producţie, redistribuirii după muncă şi acoperirii altor nevoi),

şi băneşti pe care le utilizează întreprinderile industriale în vederea îndeplinirii sarcinilor lor de plan" – V. Puchiţă et al. (1981: 238). Fondurile unei întreprinderi erau structurate în mai multe grupe: fonduri proprii şi asimilate lor, fonduri împrumutate şi fonduri atrase. Contabilitatea fondurilor împrumutate (creditelor) şi cea a fondurilor atrase nu prezenta elemente particulare. Un tratament contabil specific[467] îl aveau fondurile proprii şi asimilate lor[468]. Dintre aceste fonduri, vom prezenta doar câteva aspecte referitoare la constituirea fondului mijloacelor circulante, fondului mijloacelor fixe şi fondului de dezvoltare economică (în cadrul paragrafului referitor la mijloacele fixe).

Fondul mijloacelor circulante era constituit iniţial, la începutul activităţii, ca urmare a unei alocaţii primite de la bugetul de stat. Ulterior, pe măsura prelevării de sume din beneficii pentru constituirea acestui fond, se majora fondul propriu pentru mijloacele circulante în detrimentul fondului primit iniţial de la stat.

- Finanţarea de la bugetul statului:

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Cont curent* | = | *Fondul mijloacelor circulante/ Alocaţii de la bugetul de stat pentru mijloace circulante în primul an de activitate* | 2.000.000 lei |

- Majorarea fondului propriu pentru mijloace circulante, ca urmare a prelevării de sume din beneficii pentru constituirea acestui fond:

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Alocaţii de la bugetul de stat pentru mijloace circulante în primul an de activitate* | = | *Fondul propriu pentru mijloace circulante* | 500.000 lei |

Fondul mijloacelor circulante era recunoscut în momentul intrării în gestiune a mijloacelor fixe şi era diminuat în momentul ieşirii acestora din gestiune. Mecanismul contabil al recunoaşterii acestui fond era următorul:

- Intrarea în gestiune a mijlocului fix :

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Mijloace fixe* | = | *Fondul mijloacelor fixe* | 9.500.000 lei |

---

fonduri în formă productivă (pentru producerea bunurilor materiale necesare societăţii şi membrilor ei) şi fonduri sub formă de marfă (produse finite destinate pieţei).

[467] Tratamentul contabil al fondurilor proprii şi asimilate lor era asemănător cu cel practicat în perioada actuală în sistemul bugetar.

[468] *Fondurile proprii* cuprindeau: *fondul mijloacelor fixe, fondul mijloacelor circulante, fondul de dezvoltare economică, fondul de construcţii de locuinţe şi alte investiţii cu caracter social, fondul pentru acţiuni sociale, fondul pentru participarea oamenilor muncii la beneficii.*

**Aspecte privind contabilitatea mijloacelor fixe**

Contabilitatea mijloacelor fixe implică înregistrarea lunară a uzurii, respectiv a amortizării. Pierderea de valoare a mijloacelor fixe datorită utilizării era cunoscută sub denumirea de uzură, iar includerea sumei respective în costul de producţie era făcută sub forma amortizării. Prezentăm mai jos un exemplu de contabilizare a amortizării, respectiv a uzurii mijloacelor fixe:

- Înregistrarea amortizării mijloacelor fixe :

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | *Decontări privind amortizările* | <u>2.200.000 lei</u> |
| *Cheltuieli comune ale secţiei* | | | 1.300.000 lei |
| *Cheltuieli generale ale întreprinderii* | | | 400.000 lei |
| *Cheltuielile activităţilor auxiliare* | | | 380.000 lei |
| *Cheltuieli de desfacere* | | | 90.000 lei |
| *Beneficii şi pierderi* | | | 30.000 lei |

- Înregistrarea uzurii mijloacelor fixe :

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Fondul mijloacelor fixe* | = | *Uzura mijloacelor fixe* | 2.170.000 lei |

Trecerea pe seama rezultatelor financiare a amortizării care reprezenta valoarea neamortizată a mijloacelor fixe scoase din funcţiune înainte de amortizarea lor integrală avea drept scop ca amortizarea respectivă să nu greveze costurile perioadei de gestiune. Pe măsura trecerii din formă productivă în formă bănească, valoarea fondurilor fixe era concentrată în fondul de dezvoltare economică (investiţii). Destinaţia acestui fond era să asigure înlocuirea în formă naturală a fondurilor fixe consumate, după ce acestea erau scoase din funcţiune datorită uzurii totale. Acest fond constituia sursa principală de finanţare a cheltuielilor materiale legate de înlocuirea fizică a fondurilor fixe cu altele noi. De asemenea, servea şi în calitate de sursă pentru lărgirea capacităţilor de producţie. Alimentarea fondului de investiţii se făcea din sumele virate de către întreprinderi într-un cont deschis la *Banca Română de Investiţii.* Operaţiunea se făcea în paralel cu înregistrarea amortizării. La întreprinderi, fondul de dezoltare economică se constituia din: amortizarea mijloacelor fixe ale activităţii de bază, beneficii în limita planului şi peste plan, valorificarea mijloacelor fixe din activitatea de bază scoase din funcţiune. La centrale, fondul de investiţii se constituia pentru finanţarea investiţiilor la întreprinderi noi şi pentru dezvoltări importante. Contabilizarea constituirii fondului de dezvoltare economică (din amortizare) se făcea de maniera următoare:

- Înregistrarea vărsămintelor legale efectuate în contul amortizărilor :

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Decontări privind amortizările* | = | *Cont curent* | 2.200.000 lei |

- Constituirea fondului de dezvoltare economică din amortizare:

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Disponibil din fondul de dezvoltare economică* | = | *Fondul de dezvoltare economică* | 1.900.000 lei[469] |

În perioada 1951-1989, se poate într-adevăr vorbi de existenţa *unui fond de dezvoltare din amortizare.* Concomitent cu înregistrarea amortizării în contabilitate, se crea un fond de dezvoltare din amortizare care avea echivalent în activul bilanţier, într-un cont de disponibilităţi, o sumă egală cu valoarea acestui fond de dezvoltare. Astfel, sursa de finanţare existentă în pasiv avea un contraechivalent material în activ, care, ţinând cont de caracteristicile economiei socialiste (ex. rigiditatea preţurilor), putea fi utilizată pentru procurarea unui activ nou, echivalent din punct de vedere tehnic.

**Aspecte privind contabilitatea stocurilor**

În ce priveşte contabilitatea stocurilor, vom prezenta câteva particularităţi privind evidenţa materialelor la preţ de facturare, operaţii generate de obţinerea şi vânzarea produselor finite, evidenţa mărfurilor în comerţul cu amănuntul, recunoaşterea cheltuielilor şi a veniturilor.

- ***Evidenţa materialelor la preţ de facturare***

Dacă în contabilitatea actuală în momentul contabilizării stocurilor achiziţionate luăm în calcul costul de achiziţie[470], în perioada 1951-1989[471] s-a generat contabilizarea materialelor la preţul de facturare (preţul la care furnizorul facturează materialele). Acest sistem de evidenţă presupunea contabilizarea în mod distinct a cheltuielilor de transport – aprovizionare, astfel:

- Aprovizionarea cu materiale:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | *Furnizori* | 2.200.000 lei |
| *Materiale* | | | 2.000.000 lei |
| *Cheltuieli de transport-aprovizionare* | | | 200.000 lei |

Motivaţia evidenţierii distincte a cheltuielilor de transport-aprovizionare era cunoaşterea volumului cheltuielilor generate de aprovizionarea întreprinderii cu materiale, a categoriilor de cheltuieli care au înregistrat majorări şi identificarea căilor de reducere a acestora.

- ***Obţinerea şi vânzarea produselor finite. Recunoaşterea veniturilor.***

În cazul operaţiilor cu produse finite erau utilizate trei valori: *costul planificat, costul efectiv* şi *preţul de livrare.* Obţinerea produselor finite se evidenţia în contabilitate la costul planificat. Diferenţele între costul planificat şi costul efectiv erau înregistrate separat, într-un cont de diferenţe de preţ, cont ce intra în corelaţie cu conturile *Decontarea producţiei*, în momentul recunoaşterii

---

[469] Diferenţa era contabilizată în mod similar într-un alt fond de investiţii cu caracter similar.
[470] Costul de achiziţie include cheltuielile de transport aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii (taxe vamale, asigurări, etc.).
[471] Iniţial, pentru contabilizarea materialelor erau folosite două preţuri (preţul efectiv şi preţul planificat de aprovizionare) – V. Puchiţă et al. (1981: 95-96).

diferenţelor de preţ, şi *Venituri din activitatea de bază*, în momentul repartizării diferenţelor de preţ. Astfel, în debitul contului *Venituri din activitatea de bază* figurau atât valoarea costului planificat cât şi cea a diferenţelor de preţ, adică valoarea costului efectiv. Pe de altă parte, în momentul livrării produselor finite către clienţi, în creditul contului *Venituri din activitatea de bază,* era înregistrat preţul de livrare al produselor finite. Recunoaşterea veniturilor era făcută doar în momentul în care în contul bancar al întreprinderii furnizoare era virată contravaloarea bunurilor livrate. În consecinţă, conturile de venituri acţionau ca un cont de profit şi pierdere. În contul *Beneficii şi pierderi* era înregistrat doar profitul net sau pierderea netă.

Secvenţa de înregistrări contabile corespunzătoare obţinerii şi livrării produselor finite este următoarea:

- Obţinerea de produse finite (la cost planificat):

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Produse finite* | = | *Decontarea producţiei* | 15.000.000 lei |

- Decontarea costului efectiv de producţie:

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Decontarea producţiei* | = | % | 15.500.000 lei |
| | | *Cheltuielile producţiei de bază* | 12.500.000 lei |
| | | *Cheltuielile activităţilor auxiliare* | 3.000.000 lei |

- Stabilirea şi înregistrarea diferenţei dintre costul planificat şi cel efectiv de producţie:

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Diferenţe de preţ la produse finite* | = | *Decontarea producţiei* | 500.000 lei |

- Livrarea produselor finite (la cost planificat):

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Produse, lucrări şi servicii facturate* | = | *Produse finite* | 15.000.000 lei |

- Încasarea contravalorii produselor finite (la preţ de livrare):

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Cont curent* | = | *Venituri din activitatea de bază* | 17.000.000 lei |

- Recunoaşterea diferenţelor de preţ aferente produselor livrate:

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Diferenţe de preţ la produse, lucrări şi servicii facturate* | = | *Diferenţe de preţ la produse finite* | 500.000 lei |

- Închiderea contului de produse facturate:

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Venituri din activitatea de bază* | = | *Produse, lucrări şi servicii facturate* | 15.000.000 lei |

- Repartizarea diferenţelor de preţ:

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Venituri din activitatea de bază* | = | *Diferenţe de preţ la produse, lucrări şi servicii facturate* | 500.000 lei |

- ***Contabilizarea mărfurilor în comerţul cu amănuntul la preţ de vânzare***

Metoda de contabilizare a mărfurilor în comerţul cu amănuntul la preţ de vânzare are la bază următorul principiu general: evaluarea stocurilor existente, a intrărilor şi a ieşirilor de mărfuri se face la preţ de vânzare. Mecanismul de înregistrare în contabilitate era asemănător cu cel încă existent în perioada actuală.

**Aspecte privind contabilitatea cheltuielilor**

Criteriul de clasificare al cheltuielilor utilizat în contabilitatea din această perioadă era cel după destinaţie. În principiu, acest fapt presupune că recunoaşterea cheltuielilor este făcută, indiferent de natura ei, în corelaţie cu activitatea care a generat-o, fără a evidenţia distinct dacă această cheltuială este materială, salarială sau de altă natură ce vizează activitatea de exploatare. Prezentăm, pentru exemplificare, modalitatea de contabilizare a salariilor[472].

- Înregistrarea retribuţiilor

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | Decontări cu personalul | 8.500.000 lei |
| Cheltuielile producţiei de bază | | | 4.000.000 lei |
| Cheltuielile activităţilor auxiliare | | | 600.000 lei |
| Cheltuieli comune ale secţiei | | | 1.500.000 lei |
| Cheltuieli generale ale întreprinderii | | | 1.900.000 lei |

**Aspecte privind repartizarea beneficiului**

Beneficiul unităţilor industriale era considerat a fi unul dintre cei mai importanţi indicatori sintetici care caracterizau din punct de vedere calitativ întreaga activitate a întreprinderii. Rolul lor era acela de a se repartiza pentru restituirea fondurilor primite de la societate, dezvoltarea generală a unităţii şi pentru constituirea fondurilor proprii ale unităţilor. În acest scop, în timpul anului, pe seama beneficiilor se făceau vărsăminte şi prelevări care în contabilitatea sintetică se urmăreau cu ajutorul contului 751 *Repartizarea beneficiilor*[473].

---

472 Termenul de salarii a fost înlocuit, în perioada analizată, cu cel de retribuţii.

473 Acesta era detaliat după cum urmează: 751.01 *Vărsăminte la organul ierarhic superior pentru restituirea fondurilor primite pentru investiţii* ; 751.02 *Vărsăminte la fondul de dezvoltare economică* ; 751.03 *Vărsăminte la fondul pentru construcţii de locuinţe şi alte investiţii cu caracter social*; 751.04 *Vărsăminte la bugetul de stat,* care se fac la bugetul republican sau local, funcţie de subordonarea întreprinderii; 751.06 *Vărsăminte la minister pentru fondul de acoperire a cheltuielilor determinate de calamităţi ale naturii*; 751.07 *Vărsăminte pentru plata ratelor şi dobânzilor la creditele interne sau din resurse interne pentru investiţii creditate*; 751.15 *Prelevări la fondul mijloacelor circulante* ; 751.16 *Prelevări la fondul pentru acţiuni sociale* ; 751.17 *Prelevări la fondul de participare a oamenilor muncii la realizarea producţiei, a beneficiilor şi la împărţirea beneficiilor* ; 751.18 *Prelevări pentru venituri cuvenite oamenilor muncii în raport cu partea socială*; 751.19 *Prelevări la fondul pentru reduceri de preţuri si cheltuieli cu recondiţionarea si transformarea unor mărfuri soldabile*; 751.21 *Prelevări la fondul pentru dotarea formaţiunilor sanitare* ; 751.29 *Alte prelevări.*

În linii mari, am prezentat câteva aspecte particulare al sistemului contabil de tip sovietic, existent în România. Accentul nu cădea pe prezentarea unei imagini fidele şi pe informarea[474] diverselor categorii de utilizatori, ci pe urmărirea sistematică a stării şi activităţii unităţilor gestionare, înregistrarea şi prelucrarea datelor şi informare. Informaţiile contabile erau destinate: „celorlalte sectoare de activitate, … precum şi organelor de conducere de la toate nivelele din interiorul şi din afara unităţilor gestionare"– C. G.Demetrescu et al. (1979: 26-27). Se pot remarca rolul constatativ al contabilităţii şi sfera limitată a utilizatorilor de informaţii financiar-contabile.

### 4.2.5. Alternative teoretice de ieşire din stereotip: eusemia contabilităţii de tip sovietic în România

Dacă în SUA şi în Europa Occidentală problema normalizării şi perfecţionării contabilităţii în cea de-a doua jumătate a secolului al XX-lea avea o amploare din ce în ce mai mare, normalizatorii contabili din România erau dominaţi de limitele economiei şi ideologiei de tip comunist.

Aspectele prezentate anterior constituie realităţi ale unui trecut ermetic şi constituie un preambul pentru demonstrarea uneia din ipotezele formulate de noi în cadrul capitolului I - *Istoria contabilităţii: necesitate, abordări ale contabilităţii, metodologie şi ipoteze de cercetare*, şi anume:

**I4:** *În perioada socialistă au existat cercetări pe linia „occidentalizării" normalizării contabile, care datorită contextului istoric, au devenit literatură de sertar.*

În acest sens, metoda utilizată este *mărturia orală,* care poate implica, pe lângă discuţii sub fomă de interviuri şi consultarea unor surse documentare ce nu au fost date publicităţii[475]. În acest sens menţionăm posibilitatea consultării unui material (fără titlu şi an) ce viza modernizarea contabilităţii din România, având drept punct de plecare situaţia existentă în Franţa, în aceeaşi perioadă. Această oportunitate a pornit de la un dialog purtat pe această temă cu profesorul Mihai Ristea, care ne-a furnizat şi acest material. Dialogul purtat a relevat faptul că acest material a fost elaborat în anul 1984, fiind o simbioză între cercetările *Institutului de Finanţe, Monedă şi Preţuri* în colaborare cu profesorul M. Ristea, pe de o parte, respectiv doctrina contabilă franceză, pe de altă parte.

Consultarea lucrării respective relevă preocupările existente pentru ieşirea din stereotip şi eliminarea unor aspecte „artificiale" din contabilitate. După o prezentare a arhitecturii sistemului

[474] O prezentare a „cererii şi ofertei de informaţii în vechiul sistem contabil românesc" este realizată de L. Malciu (1998: 105-106).
[475] Referitor la *ştiinţa orală şi contactele directe* în domeniul matematicii, S. Marcus (1988: 271) apreciază că „o mare parte din producţia ştiinţifică… circulă printre specialişti sub formă orală, sub formă de preprinturi sau scrisori, de publicaţii în tiraje cvasiconfidenţiale, multiplicate pe alte căi decât tiparul".

contabil francez şi a elementelor conceptuale operante în cadrul acestuia, autorii fac o comparaţie între cele două sisteme contabile cu scopul de a prezenta unele „soluţii şi rezolvări care pot fi adoptate în contabilitatea ţării noastre”. Dacă problema adoptării unui sistem contabil dualist nu este o problemă stringentă, dar ar putea „reţine atenţia organelor de decizie”, alte probleme sunt punctate tranşant. Astfel este ridicată problema existenţei unor „documente de sinteză ale sistemului dezvoltat” în cadrul cărora sunt prezentate: bilanţul, contul de rezultat, tabloul utilizărilor şi resurselor exerciţiului, un model de bilanţ (înainte de repartizare), un model de bilanţ (după repartizare), un model de cont de rezultat al exerciţiului - cheltuieli, un model de rezultat al exerciţiului - venituri, tabloul soldurilor intermediare de gestiune, determinarea capacităţii de autofinanţare a exerciţiului, un model de tabel a funcţiei şi resurselor exerciţiului şi tabelul de finanţare. Deschiderea la nivelul prezentării situaţiilor financiare într-un stil occidental (francez), chiar dacă nu ar fi întâmpinat rezistenţă din partea sistemului nu ar fi putut avea aceleaşi valenţe informaţionale datorită interdicţiei de a publica documentele de sinteză. De asemenea, aceste sugestii novatoare sunt dublate de constatări şi propuneri care, deşi în perioada actuală par fireşti, în urmă cu câteva decenii au fost doar constatări de ordin intelectual. În acest sens remarcăm următoarele propuneri: *evaluarea în etalon monetar a terenurilor,* justificarea oferită fiind aceea că „sunt atrase în circuitul economic, în consecinţă au un preţ şi trebuie înregistrate în contabilitate”; *actualizarea valorii de inventar a mijloacelor fixe în raport de costul de reproducţie la data evaluării*[476]*; evaluarea pasivelor la preţul zilei,* situaţie ce ar conduce la „o mai mare grijă privind solvabilitatea”, sau *extindera contabilităţii la nivelul economiei naţionale prin folosirea conturilor naţionale.*

Apreciem că prin cercetarea la nivel teoretic, deşi fără implicaţii în plan practic, s-a realizat o detaşare de dogma sovietică, ceea ce, în sens figurat, poate fi apreciat ca reprezentând eusemia sistemului contabil de tip sovietic în România. Aceste „simptome” favorabile au creat premisele continuării cercetărilor în domeniul contabilităţii începând cu anul 1990.

[476] În acest sens sunt propuse două procedee: reevaluarea sintetică pe baza indicilor modificării preţurilor şi procedeul reevaluării analitice pe bază de cataloage de preţuri.

# CAPITOLUL AL V-LEA

## DESCHIDEREA CONTABILITĂŢII DIN ROMÂNIA SPRE REALITATEA INTERNAŢIONALĂ

### 5.1. Convergenţe şi disensiuni privind omogenizarea comunicării financiar-contabile la nivel internaţional

**Diferenţe contabile internaţionale**

La nivel internaţional există numeroase diferenţe culturale, economice, politice, religioase şi sociale care exercită influenţă şi la nivel contabil. Cercetările efectuate în acest domeniu s-au soldat cu diverse clasificări[477], care evidenţiază diferenţele contabile internaţionale. Deşi fiecare sistem contabil prezintă particularităţile sale, cele mai multe disensiuni există între sistemele contabile anglo-saxone şi sistemele contabile continentale.

**Căi de atenuare a diferendelor contabile în secolul al XX-lea: armonizarea sau standardizarea contabilităţii?**

Diferenţele existente la nivel internaţional reprezintă premise ale omogenizării informaţiilor furnizate de contabilitate. Până în anul 2000 nu exista o unitate în ce priveşte căile de atenuare a disensiunilor informaţionale generate de practici contabile diferite. Principalele grupări implicate în acest proces au fost un organism supranaţional si unul neguvernamental. Astfel, pe de o parte s-a încercat armonizarea la nivelul Comunităţii Economice Europene (CEE)[478] prin intermediul directivelor contabile europene, pe de altă parte s-au emis Standardele Internaţionale de Contabilitate (IAS) de către International Accounting Standards Committee (IASC) - Comitetul Standardelor Internaţionale de Contabilitate[479].

---

[477] Dintre acestea amintim clasificarea lui C. Nobes (1984) revizuită în anul 1998, în cadrul căreia sistemele contabile sunt clasificate utilizând o taxonomie specifică biologiei (clase, familii). Câteva aspecte în acest sens sunt prezentate în cadrul subcapitolului 4.1.1. *Coordonate ale evoluţiei contabilităţii în Europa Occidentală şi Statele Unite ale Americii*. O prezentare detaliată se regăseşte în C. Nobes, R. Parker (2000: 161-187).

[478] Ulterior, denumirea a fost schimbată în Uniunea Europeană (UE).

[479] IASC (*International Accounting Standards Committee*) s-a înfiinţat în anul 1973 ca o înţelegere între organizaţiile profesionale din Australia, Canada, Franţa, Germania, Japonia, Mexico, Olanda, Marea Britanie şi Irlanda, respectiv SUA. Ulterior s-au adăugat şi alţi membri finanţatori, iar în anul 1982, în rândul acestora au fost primite toate organismele profesionale membre ale IFAC (*International Federation of Accountants*). După 20 ani, IASC a ajuns la concluzia că pentru a-şi îndeplini rolul său în mod efectiv trebuie găsită o cale pentru a se ajunge la convergenţă între practică şi standardele internaţionale de contabilitate, respectiv o calitate înaltă a standardelor contabile, la nivel global. În consecinţă, în anul 1993 au fost încheiată o înţelegere între IASC şi IOSCO. IASC a acceptat o listă de norme contabile „cheie" de care întreprinderile multinaţionale trebuie să ţină seama la întocmirea situaţiilor financiare. La sfârşitul anului 1997, în cadrul IASC s-a format un grup de lucru strategic pentru a examina structura şi strategia necesare. În anul 1999, consiliul IASC a aprobat propunerile elaborate anterior, iar începând cu 1 iulie 2000 a intrat în vigoare noua „constituţie" IASB. La 1 aprilie 2001, noul IASB a preluat de la IASC responsabilitatea emiterii de standarde internaţionale de contabilitate. Standardele internaţionale de contabilitate emise începând cu anul 2002,

În această perioadă, armonizarea este văzută ca „un proces de creştere a compatibilităţii practicilor contabile prin delimitarea unui grad al variaţiilor" – C. Nobes, R. Parker (1998: 66). La nivel european armonizarea contabilă se realizează prin Directivele a IV-a privind conturile anuale ale întreprinderilor, a VII-a privind conturile anuale ale grupurilor şi a VIII-a privind auditul. Procesul de implementare a Standardelor Internaţionale de Contabilitate, denumit standardizare, are drept scop generarea unor tratamente contabile nediferenţiate, impuse prin norme mai mult sau mai puţin flexibile, aplicabile întreprinderilor mari, la nivel mondial.

***Armonizarea contabilă***

Prin Directiva a IV-a[480] a CEE, încă din momentul apariţiei acesteia, s-a intenţionat asigurarea unei coerenţe între regulile de evaluare, formatul şi publicarea documentelor contabile. În linii mari, prevederile iniţiale ale acesteia pot fi sintetizate astfel: există opţiuni în vederea prezentării bilanţului (model listă sau cont), respectiv a contului de profit şi pierdere (model listă, cu detalierea cheltuielilor din exploatare după natură sau destinaţii sau model cont, cu detalierea cheltuielilor din exploatare după natură sau destinaţii); nu este permisă modificarea formei de prezentare de la un exerciţiu la altul; se acordă importanţă deosebită conceptului de prudenţă; întocmirea unei situaţii a fluxurilor de numerar nu este obligatorie; raportul de gestiune face parte din conturile anuale. Aceste prevederi în materie de prezentare a situaţiilor financiare erau însă depăşite, mai ales în cazul societăţilor cotate, fapt ce a necesitat o modificare a unora dintre prevederile directivei, pentru a se ajunge la un consens cu viziunea internaţională. Acest lucru s-a întâmplat însă... în secolul următor.

Directiva a VII-a a CEE, adoptată la 13 iunie 1983, are stabilit drept obiectiv armonizarea modalităţilor de întocmire a conturilor consolidate la nivelul statelor membre. Spre deosebire de Directiva a IV-a, în cadrul căreia au trebuit conciliate opinii naţionale divergente, la nivelul directivei a şaptea nu au existat atât de multe situaţii conflictuale, deoarece conturile consolidate nu sunt supuse regulilor fiscale. În cadrul acesteia sunt prevăzute: condiţiile de întocmire a conturilor consolidate; modurile de întocmire a conturilor consolidate; raportul de gestiune consolidat;

---

poartă denumirea de IFRS-uri (*International Financial Reporting Standards – Standarde internaţionale de raportare financiară*) – www.iasplus.com.

[480] Aceasta a apărut sub formă de proiect în anul 1971, fiind influenţată iniţial de *Legea societăţilor comerciale* din Germania (1965), fapt ce a impregnat rigiditate, a dus la o detaliere a prezentărilor şi la prudenţă în evaluare. Ulterior, din anul 1974, asupra acestui proiect a început să se manifeste şi influenţa Marii Britanii. În forma sa finală, acestă directivă a fost adoptată la 25 iulie 1978. Această directivă a fost supusă unui proces de revizuire, care a demarat în martie 2000, în cadrul Consiliului de la Lisabona. În cadrul acestei întâlniri s-a ridicat problema comparabilităţii situaţiilor financiare ale întreprinderilor din Uniunea Europeană, cotate pe piaţa bursieră şi ulterior, în septembrie 2003, a fost emisă *Reglementarea de aprobare a Standardelor Internaţionale de Contabilitate*, inclusiv interpretările acestora.

controlul conturilor consolidate; publicarea conturilor consolidate. Şi această directivă a fost supusă ulterior procesului de amendare.

Directiva a VIII-a a CEE se referă la calificarea profesională a auditorilor.

***Standardizarea contabilităţii: Standardele Internaţionale de Contabilitate/Raportare Financiară***

IASC/IASB a fost înfiinţat în anul 1973, scopul său fiind emiterea de Standarde Internaţionale de Contabilitate (IAS-uri). Până în prezent au fost emise 41 IAS-uri, 6 dintre acestea nemaifiind operaţionale (au fost înlocuite de unele noi) şi 1 IFRS[481]: IFRS 1 – *First-Time Adoption of International Financial Reporting Standards*[482] (Prima adoptare a standardelor internaţionale de raportare financiară). În standarde sunt stabilite tratamente contabile pentru cele mai diverse tranzacţii economico-financiare. Rolul de supervizor îl are *Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare, cu rol de cadru conceptual*. Ori de câte ori o tranzacţie nu îşi găseşte rezolvarea în prevederile unuia din standardele emise, trebuie să se facă apel la prevederile cadrului general (conceptual).

Standardele internaţionale de contabilitate (de raportare financiară) prezintă o singură versiune oficială, în limba engleză. În primii 15 ani rolul lor a fost acela de căutare a consensului (prezentau opţiuni foarte largi, descriind practicile recunoscute în lumea occidentală), în următorii ani încercându-se căutarea comparabilităţii (se reţine doar o opţiune de bază şi eventual una alternativă) – N. Feleagă şi I. Ionaşcu (1998(I): 472-473). Concomitent cuextinderea aplicării standardelor internaţionale de contabilitate se reduce posibilitatea de a publica un singur set de situaţii financiare datorită divergenţelor dintre cerinţele locale şi cele internaţionale. Totuşi opinia internaţională a acceptat treptat implementarea acestor standarde, sub diverse forme, astfel încât la începutul anilor ’90 „un număr tot mai mare de grupuri de societăţi din Franţa şi Germania au început să utilizeze fie regulile din SUA, fie standardele internaţionale de contabilitate pentru întocmirea situaţiilor financiare consolidate”- C. Nobes, A. Roberts (2000/1: 29).

***Diferende între reglementările Uniunii Europene şi cele internaţionale***

Întocmirea de situaţii financiare conforme cu Directivele Europene şi Standardele Internaţionale de Contabilitate întâmpină uneori şi dificultăţi. Un aspect în acest sens îl reprezintă faptul că organismul de normalizare internaţională nu se sprijină pe un cadru juridic. Pentru a evita obstacolele generate de aceste diferenţe, IASC s-a concentrat atât asupra reglementărilor privind

[481] Denumirea de IFRS-uri, poate fi abordată din două perspective. „În *sens restrâns*, IFRS-urile se referă la noile standarde pe care IASB le emite, distincte de IAS-urile emise de organismul precedent (IASC). În *sens larg*, IFRS-urile se referă la întreaga gamă de hotărâri pe care IASB le emite, încluzâ nd standarde şi interpretări aprobate de IASB şi IAS-uri, respectiv SIC-uri, aprobate de organismul precedent, *Comitetul Standardelor Internaţionale de Contabilitate* (IASC) – www.iasplus.com.

[482] Acest standard de raportare financiară internaţională a înlocuit SIC 8 – *First Time IAS* (Prima aplicare a standardelor internaţionale de contabilitate).

conturilor consolidate cât şi asupra aplicării normelor contabile internaţionale în ţările membre ale Uniunii Europene. Astfel, la sfârşitul secolului al XX-lea s-a ajuns la un „compromis": întocmirea conturilor consolidate aparţinand grupurilor cotate se făcea potrivit cerinţelor IASC/IASB, iar conturile individuale erau întocmite potrivit reglementărilor naţionale.

**Concilieri între viziunea internaţională şi alte viziuni cu privire la normalizarea contabilităţii**

Standardele internaţionale de contabilitate şi directivele contabile europene sunt rezultante ale eforturilor depuse de reprezentanţii diverselor ţări de a atenua diferenţele generate de specificul aplicării unor reglementări contabile naţionale. Viziunea comună asupra întocmirii situaţiilor financiare este însă un deziderat al tuturor celor implicaţi în procesul cererii şi ofertei de informaţii contabile. De aceea, „în ultimii zece ani, unele grupări au fost implicate îndeaproape în procesul de emitere a standardelor IASC, prin participarea unor observatori la fiecare întâlnire a consiliului IASC şi la aproape toate întâlnirile comitetului..." – www.iasplus.com. Potrivit aceleiaşi surse bibliografice, grupările implicate în acest proces au avut un rol important în restructurarea IASC, fapt pentru care prezentăm în mod succint rolul fiecăreia dintre aceste organizaţii.

- *European Commission (EC)*

Începutul unui nou mileniu a coincis cu începerea unui proces de conciliere a diferenţelor existente între viziunea asupra contabilităţii ce transpare din reglementările contabile europene şi optica internaţională. Astfel, în anul 2000 au început tratativele în vederea ajungerii la o convergenţă de opinii privind contabilitatea societăţilor cotate. Drumul parcurs poate fi sintetizat, pe baza informaţiilor oferite în cadrul *Propunerii de amendare a Directivelor a IV-a, a VII-a şi a VIII-a* din 9 iulie 2002, respectiv *Comunicatelor de presă* din 29 octombrie 2002, 6 mai 2003 şi 29 septembrie 2003 - www. europa.eu.int, astfel:

**Tabelul 39**

| Data | Etape parcurse |
|---|---|
| 23-24 martie 2000 | Concluziile Consiliului de la Lisabona au accentuat nevoia de accelerare a finalizării pieţei interne pentru serviciile financiare, au stabilit ca termen limită anul 2005, în ce priveşte implementarea planului de acţiune a Comisiei serviciilor financiare şi au solicitat ca aceste măsuri să fie luate pentru a creşte comparabilitatea situaţiilor financiare întocmite de societăţile din Unuinea Europeană a cărăr titluri de valoare sunt cotate pe o piaţă normală. |
| 13 iunie 2000 | Comisia a adoptat *The EU' Financial Reporting Strategy: The Way Forward* (Strategia de raportare financiară a UE: căi de urmat). În acest comunicat s-a propus ca tuturor societăţilor din UE cotate la bursă să li se ceară să întocmească conturile consolidate în conformitate cu un singur set de norme contabile, numite International Accounting Standards (IAS), începând cu anul 2005, cel târziu. Adoptarea unor norme de raportare financiare uniforme, de o înaltă calitate pe pieţele de capital din Uniunea Europeană va potenţa eficienţa pieţei, reducându-se astfel costul capitalului pentru toate societăţile. |
| 13 februarie 2001 | Comisia a adoptat o propunere de reglementare cu privire la aplicarea normelor contabile internaţionale (*Reglementarea IAS-urilor*). În propunere este prezentat mecanismul de recunoaştere a standardelor internaţionale de contabilitate în Uniunea Europeană şi sunt luate în calcul criteriile specifice şi dacă acestea sunt considerate corespunzătoare vor fi „adoptate" de UE. |
| 29 octombrie 2002 | Comisia Europeană a „salutat" anunţul comun făcut de IASB şi FASB referitor la realizarea, unei convergenţe reale între normele contabile elaborate de cele două consilii. Acest obiectiv a fost fixat până în anul 2005, moment în care societăţile comerciale din UE cotate la bursă vor trebui să aplice standardele internaţionale de contabilitate. |
| 29 septembrie 2003 | A fost adoptată Reglementarea de aprobare a *Standardelor Internaţionale de Contabilitate*, inclusiv interpretările acestora (SIC-urile) şi a fost confirnată astfel cerinţa pentru utilizarea obligatorie a acestora începând cu anul 2005, în condiţiile stabilite de *Reglementarea IAS-urilor*. |

Analizând parcursul dezbaterilor ce au avut loc la nivelul Comisiei Europene se poate constata acceptarea aplicării normelor IASC/IASB în cadrul statelor membre ale Uniunii Europene, trend care va fi urmat începând cu anul 2005 de toate societăţile cotate la bursă (pentru conturile de grup ale acestora) din ţările membre.

- *European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)*

*Grupul consultativ pentru raportarea financiară europeană* a fost creat în iunie 2001 la iniţiativa principalelor grupări interesate de raportarea financiară în Europa, adică: utilizatori, cei ce întocmesc situaţiile financiare, respectiv profesia contabilă (susţinute de emitenţii de standarde naţionale). Această iniţiativă a sectorului privat a fost primită favorabil de Comisia Europeană care susţine adoptarea normelor contabile internaţionale în Europa până în anul 2005 – www.efrag.org. Analizând obiectivele declarate de EFRAG: „să ofere expertize tehnice Comisiei Europene cu privire la utilizarea IAS-urilor în Europa, să participe la procesul de elaborare a standardelor IASB şi să coordoneze în cadrul Uniunii Europene dezvoltarea cercetărilor cu privire la standardele internaţionale de contabilitate" – www.iasplus.com, poate fi remarcat faptul că această grupare are rolul de interfaţă între cercetările europene şi cele internaţionale.

- *International Organization of Securities Commissions (IOSCO)*

*Organizaţia internaţională a comisiilor de valori mobiliare* (IOSCO) este o asociere la nivel internaţional a comisiilor naţionale de reglementare a valorilor mobiliare, cum ar fi C*omisia valorilor mobiliare* din SUA, *Autoritatea serviciilor financiare* din Marea Britanie şi alte aproape 100 organisme similare. IOSCO se bazează pe IASB, ca acesta să dezvolte Standardele Internaţionale de Contabilitate, astfel încât membrii IOSCO să poată miza pe ofertele de titluri de valoare multinaţionale şi alte oferte internaţionale – www. iasplus.com.

- *International Federation of Accountants (IFAC)*

*Federaţia internaţională a contabililor* (IFAC) este o asociaţie a organizaţiilor profesionale ale contabililor cu profesie liberala, dar şi a celor din domeniul contabilităţii publice şi include, în egală măsură, unele grupuri ce interacţionează în mod frecvent cu profesia contabilă. Obiectivele IFAC-ului sunt acelea de a *contribui la dezvoltarea profesiei contabile în mod global,* respectiv *de a armoniza standardele profesionale din întreaga lume pentru a putea permite profesiei contabile să ofere servicii de înaltă calitate în ce priveşte interesul public, dincolo de graniţele politice* - www.iasplus.com.

- *International Forum for Accountancy Development (IFAD)*

*Forumul internaţional pentru dezvoltarea contabilităţii* (IFAD) a fost creat ca un grup de lucru între *Comitetul „Basel"*, *Federaţia internaţională a contabililor*, IOSCO, marile firme de contabilitate, OECD, UNTCAD, respectiv banca mondială şi băncile de dezvoltare regionale, care au apărut ca

urmare a Crizei Asiei de Est. Misiunea acestei organizaţii este aceea de a îmbunătăţi transparenţa pieţei de capital, respectiv stabilitatea financiară, în mod global - www.iasplus.com. Concomitent cu restructurarea IASC, principalii „actori” de pe piaţa de capital au mandatat IASB „să realizeze obiectivul realizării unui singur set de standarde contabile de o înaltă calitate” - www.ifad.net.

- *US Financial Accounting Standards Board (FASB)*

Începând cu anul 1973, *Consiliul standardelor de contabilitate financiară* este organizaţia desemnată în SUA, de sectorul privat, pentru stabilirea standardelor de contabilitate financiară şi raportare financiară. Misiunea acestei organizaţii este de a stabili şi îmbunătăţi normele de contabilitate financiară şi raportare financiară pentru a ghida publicul, inclusiv emitenţii, auditorii şi utilizatorii de informaţii financiare. În octombrie 2002, *Consiliul standardelor internaţionale de contabilitate (IASB) şi Consiliul standardelor de contabilitatea financiară din SUA (US FASB)* au emis împreună un raport de cooperare, făcând astfel un pas important în vederea formalizării acordului referitor la convergenţa dintre standardele internaţionale de contabilitate şi cele americane - www.fasb.org.

- *United States Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*

*Consiliul supravegherii contabilităţii instituţiilor publice din SUA* (PCAOB) este o organizaţie non profit, creată în anul 2002. Obiectivul său este acela de a proteja investitorii de pe piaţa de capital din SUA şi mai mult, interesul public, prin asigurarea faptului că situaţiile financiare ale societăţilor publice sunt auditate în conformitate cu cele mai înalte standarde în ce priveşte calitatea, independenţa şi etica profesională – www.iasplus.com.

- *United States Securities and Exchange Commission (SEC)*

O conciliere semnificativă între IASC şi Comisia de valori mobiliare din SUA (SEC) s-a realizat în februarie 2000, moment în care SEC a emis un comunicat cu privire la standardele internaţionale de contabilitate, motivul principal fiind acela de a stabili în ce condiţii Comisia de valori mobiliare ar trebui „să accepte situaţiile financiare întocmite de investitorii străini în conformitate cu standardele IASC” – www.iasplus.com.

**Convergenţa contabilă – un „panaceu universal”?**

Problema *convergenţei informaţiilor financiar-contabile* a devenit tot mai importantă, pe măsură ce *globalizarea* şi-a schimbat statutul din „teorie la modă” în „fenomen de masă”. Recentele scandaluri financiare au demonstrat „fragilitatea” unor informaţii, arătând „cât de importantă este calitatea ridicată a standardelor de contabilitate pentru prosperitatea pieţelor financiare” – Frits Bolkestein, purtător de cuvânt al Comisiei Europene, pe probleme de piaţă internă – www.europa.eu.int. Ca urmare a acestor fenomene, şi nu numai, între Consiliul standardelor

internaţionale de contabilitate - IASB şi Consiliul standardelor de raportare financiară – FASB a fost semnat un *acord privind convergenţa* (2002). În cadrul acestui acord, ambele semnatare „s-au angajat să depună toate eforturile pentru a: (a) face ca standardele de raportare financiară deja existente să fie pe deplin compatibile cât de curând posibil şi (b) să-şi coordoneze programele de lucru viitoare pentru ca odată obţinută, compatibilitatea să fie menţinută" – www.fasb.org. Acest acord privind convergenţa situaţiilor financiare a fost primit favorabil de Comisia Europeană, care, un an mai târziu, a adoptat Reglementările de aprobare a standardelor internaţionale de contabilitate. Pentru moment, problema modelelor de raportare financiară pare rezolvată. Pentru cât timp? Rămâne de văzut.

## 5.2. Normalizarea contabilităţii din România între cerinţele Uniunii Europene şi cele ale IASC/IASB: scurtă retrospectivă

Căderea regimului comunist din România a creat premisele schimbării în plan economic şi implicit la nivel contabil. Sistemul contabil de tip sovietic, practicat aproape jumătate de secol nu mai corespundea necesităţilor informaţionale ale utilizatorilor de informaţii contabile dintr-o economie de piaţă. Ca urmare, normalizatorii din cadrul Ministerului Finanţelor şi în egală măsură universitarii din România au trebuit să găsească soluţii de normalizare a contabilităţii. Inexistenţa, la acel moment, a unei teorii adecvate situaţiei au făcut ca soluţia aleasă să fie una în trepte. În acest sens, din punctul nostru de vedere, pot fi identificate următoarele etape[483] ale reformării sistemului contabil din România:

**Tabelul 40**

| Perioade: | Caracteristici: |
|---|---|
| **1990 - 1993** | - adaptarea vechiului sistem contabil la nouă conjunctură economică;<br>- prezentarea în cadrul cursurilor universitare a sistemului contabil din Franţa (sistem „ţintă" pentru România);<br>- „construirea"[484] unui sistem contabil de inspiraţie franceză, „modelat" de universitarii contabili români şi popularizarea acestuia (editarea de cărţi, ţinerea unor cursuri de pregătire profesională, etc.). |
| **1994 - 1996** | - implementarea unui sistem contabil de inspiraţie franceză (L 82/1991): armonizare implicită cu Directivele contabile europene; |
| **1997 - 2000** | - iniţierea, în anul 1997 a *Programului de dezvoltare a sistemului contabil din România,* al cărui obiectiv este acela de armonizare a contabilităţii din România cu directivele contabile europene şi standardele internaţionale de contabilitate. |
| **2001 - 2002** | - dihotomizarea contabilităţii:<br>- întreprinderile mici şi mijlocii aplică reglementările contabile existente anterior (L 82/1991);<br>- întreprinderile mari încep să aplice, treptat, standardele internaţionale de contabilitate (O403/1999, O94/2001). |
| **2003 - prezent** | - intensificarea armonizării contabilităţii cu:<br>- Directivele europene de contabilitate, în cazul întreprinderilor mici şi mijlocii (O 306/2002);<br>- Directivele europene şi standardele internaţionale de contabilitate (O 94/2001). |

[483]O delimitare a etapelor prin care a trecut contabilitatea din România după anul 1990 a fost conturată şi de I. Ionaşcu (2003: 122). Acesta identifică o primă etapă, începută după 1990, în care s-a realizat o reformă prin care s-a urmărit formarea unui *drept contabil românesc* şi o a doua etapă, începând cu anul 2000, în cadrul căreia se urmăreşte *asigurarea compatibilizării contabilităţilor firmelor româneşti cu evoluţiile dreptului contabil internaţional.*

[484] Din punctul nostru de vedere, „noul sistem contabil" este un exemplu de privind acţiunea factorilor ereditari, proveniţi de la cei doi „părinţi": *trecutul contabil naţional* (experienţa contabilă română) şi *prezentul contabil internaţional* (în cazul acesta, sistemul contabil francez). Demonstrarea acestei ipoteze este făcută de noi în cadrul subcapitolului 6.1.2. *Influenţa contabilităţii socialiste asupra dezvoltării contabilităţii postdecembriste în România.*

**Perioada 1989-1993**

Perioada 1989-1993 a fost o perioadă intermediară între practicarea unui sistem contabil de tip sovietic şi aplicarea unui sistem contabil de inspiraţie franceză, numit în literatura contabilă de specialitate *Noul sistem contabil*. Această perioadă este una în care s-a încercat deopotrivă reluarea tradiţiilor în materie de organizare a contabilităţii şi alinierea reglementărilor şi practicii contabile la realitatea internaţională.

Căderea regimului comunist a deschis noi direcţii şi în plan contabil. Mutaţiile din plan economic, generate de dispariţia economiei socialiste şi înfiriparea unei economii de tranziţie au pus persoanele decidente în planul reglementării contabile (normalizatori şi deopotrivă universitari) în faţa unei dileme: reformarea sistemului contabil existent sau schimbarea acestuia? Deşi, până în momentul intrării în vigoare a „noului sistem contabil" (1 ianuarie 1994) au existat opinii pro şi contra schimbării, totuşi în cadrul manualelor universitare era prezentată „funcţionarea ei [contabilităţii – n.a.] corespunzător legislaţiei în vigoare sau previzibile"- C. M. Drăgan (1991), respectiv o adaptare după experienţa contabilă franceză - N. Feleagă (1991). „Drumul" ales a fost cel al schimbării, drum ce continua de fapt încercarea de „occidentalizare" a contabilităţii din anul 1984, semnalată de noi în cadrul subcapitolului 4.2.5. *Alternative teoretice de ieşire din stereotip: eusemia contabilităţii de tip sovietic din România*. Colaborarea dintre membrii *Institutului deFinanţe, Monedă şi Preţuri* şi profesorul Mihai Ristea, soldată cu un studiu comparativ dintre sistemul contabil francez şi cel din România, nu putea rămâne fără rezultate atunci când conjunctura politico-economică a fost favorabilă.

Anul 1992 a reprezentat momentul materializării bidimensionale a eforturilor făcute în planul constituirii unor organizaţii contabile: reînfiinţarea *Corpului experţilor contabili şi contabililor autorizaţi* şi constituirea *Colegiului Consultativ al Contabilităţii*. Un an mai târziu (1 ianuarie 1993), reforma ce urma să fie pusă în aplicare la 1 ianuarie 1994, intra în „probe": „noul sistem de contabilitate a intrat în faza de experimentare pe un eşantion de peste 70 agenţi economici de diferite mărimi, moduri de exploatare a capitalului şi feluri de activitate desfăşurată" - M. Ristea, în EC (1993/2: 7). Se creau astfel, premisele unei noi etape în contabilitatea din România.

**Perioada 1994-1996**

În planul normalizării contabile, a apărut *Legea contabilităţii* nr. 82/1991 şi regulamentul de aplicare al acesteia prin care s-a dat câştig de cauză echipei[485] ce susţinea schimbarea. Astfel, în

[485] În elaborarea acestui sistem contabil, o contribuţie semnificativă a avut-o profesorul M. Ristea, care a făcut parte din echipa de lucru constituită în acest scop. În perioada anterioară, 1990-1993, au existat diverse opinii exprimate în cadrul *Revistei Finanţe, credit, contabilitate.* Astfel, M. Ristea, în RFCC (1990/9-10: 18) publică o „propunere pentru un plan de conturi general", în legătură cu care precizează că „varianta propusă a fost discutată în cadrul unui colectiv de cadre didactice format din: N. Feleagă, L. Possler, Gh. Cârstea, V. Cărbunescu, S. Gherasimatos, I. Văduva, O. Călin, D.

România a început să fie aplicat, cu începere de la 1 ianuarie 1994, un sistem contabil de inspiraţie franceză, organizat în dublu circuit. O analiză a „genelor” naţionale şi internaţionale transmise „Noului sistem contabil din România” este făcută de noi în cadrul capitolului 6.1.2. *Influenţa contabilităţii socialiste asupra dezvoltării contabilităţii postdecembriste în România.*

**Perioada 1997-2000**

Acest nou sistem contabil a fost aplicat în România, fără prea mari modificări până în anul 2000. Premisele unei schimbări au fost conturate încă din primăvara anului 1997, moment în care a fost demarat *Programul de Dezvoltare a Sistemului Contabil din România.* Acesta a fost iniţiat de Ministerul Finanţelor împreună cu *Institutul contabililor autorizaţi din Scoţia* (The Institute of Chartered Accountants of Scotland) şi *Know How Fund* pentru România. Rolul acestui program este acela de a armoniza contabilitatea din România cu directivele europene şi standardele internaţionale de contabilitate. Din punct de vedere istoric, probleme mai semnificative vis-à-vis de acest proces sunt semnalate, în general, în ţările de drept scris, patrimonialiste. Şi în cazul României, la momentul respectiv au existat argumente şi contraargumente faţă de implementarea normelor contabile internaţionale, în elaborarea cărora predomină influenţa anglo-saxonă. Cu privire la incompatibilităţile existente, N. Feleagă (1999 (I): 333-339) sesiza câteva aspecte, pe care le sintetizăm în următorul tabel:

**Tabelul 41**

| **Realitatea românească** | *Realitatea anglo-saxonă* |
|---|---|
| 1. Puterea publică gestionează în mare măsură activitatea economică | 1. Piaţa reglează majoritatea fluxurilor de valori materiale şi băneşti |
| 2. Sistem de finanţare predominant bancar | 2. Sistem de finanţare predominant bursier |
| 3. Contabilitatea este conectată la fiscalitate | 3. Contabilitatea este deconectată de fiscalitate |
| 4. Sistem de normalizare de tip public | 4. Sistem de normalizare de tip privat |
| 5. Normalizare de tip inductiv, utilizând drept instrument Planul de Conturi | 5. Normalizare de tip deductiv, prin intermediul Cadrului Contabil Conceptual (General) |

Ulterior, comentând reglementările emise de Ministerul Finanţelor, M. Ristea (2000: 28) aprecia că: „opţiunea României pentru Cadrul Conceptual IASC ridică problema contradicţiilor ce se pot crea pe traseul: conceptele definite în Cadrul Conceptual care sunt de esenţă anglo-saxonă, prevederile din IAS care sunt, de asemenea de esenţă anglo-saxonă, şi Directivele contabile europene. Recunoaşterea contradicţiilor dintre cultura anglo-saxonă şi cultura europeană este formalizată prin însuşi <<*Studiul comunicat de Federaţia Experţilor Europeni asupra Comparaţiei între Directivele Europene ale Uniunii Europene şi IAS*>> care prevede: <<Companiile şi contabilii

---

Vişan, V. Voica, C. Mareş, H. Neamţu, D. Cameniţă, D. Timariu, E. Macovei, M. Dumitrana, M. Negruţiu, S. Tudorache, E. Ciucur, P. Voicu, I. Protopopescu, I. Băviţă, I. Roşca, Al. Ştefănescu, V. Răileanu”.

lor trebuie să aplice IAS în contextul naţional – fie el reprezentat de Legea naţională sau de înţelegerea Directivelor Europene în ţara respectivă>>. Pentru ţara noastră, a cărei opţiune este pentru intrarea în UE, sistemul contabil nu poate fi decât cel european, aşa cum este plămădit prin Directivele Europene".

Dar compatibilizarea tratamentelor contabile şi informării financiar-contabile cu realitatea internaţională reprezenta un trend ce trebuia urmat, mai devreme sau mai târziu, şi de România. Relativ la fenomenul armonizării în plan contabil a legislaţiei naţionale cu cerinţele europene şi cele internaţionale, la momentul respectiv s-au conturat două soluţii: „cea a *retratării* în funcţie de normele internaţionale a situaţiilor financiare naţionale şi respectiv cea a *redactării* de la început a situaţiilor financiare naţionale în funcţie de normele internaţionale pentru întreprinderile cotate pe pieţele financiare de referinţă" - M. Ristea (1997(a): 31). Relativ la redactarea situaţiilor financiare în funcţie de normele internaţionale de contabilitate a fost sesizată apariţia în viitor a unui *fenomen de dicotomizare***,** adică întreprinderile cotate pe pieţele financiare internaţionale vor raporta după Standardele Internaţionale de Contabilitate, iar întreprinderile mici se vor supune doar legislaţiilor naţionale - N. Feleagă (1997: 283).

**Perioada 2000-2002**

În România, trecând peste incompatibilităţile prezentate, au fost create premisele aplicării standardelor internaţionale de contabilitate la nivelul întreprinderilor mari. În acest sens a fost emis Ordinului 403/22.04.1999 al ministrului finanţelor pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, care a fost înlocuit ulterior de Ordinul 94/ 29.01.2001[486], având aceeaşi denumire.

Potrivit Ordinului 94 al Ministrului Finanţelor se prevede aplicarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE şi cu Standardele de Contabilitate Internaţionale, în perioada 1999-2005, în mod gradual, întreprinderilor mari şi mijlocii. Începând cu 1 ianuarie 2006 în afara acestor reglementări vor rămâne doar întreprinderile care, potrivit legislaţiei în vigoare la acea dată, se vor încadra în categoria societăţilor mici şi mijlocii[487]. Aplicarea acestor reglementări presupune ca întreprinderile ce îndeplinesc anumite criterii sa treacă la întocmirea raportărilor potrivit Standardelor Internaţionale de Contabilitate. Pentru aceasta, aplicarea standardelor trebuie făcută în integralitatea lor, nefiind permise modificări, adaptări sau omisiuni. De asemenea, la momentul respectiv, reglementările contabile trebuiau să fie în consonanţă cu cerinţele Directivei a IV-a a

[486] Ordinul 94/2001 reprezintă o variantă îmbunătăţită a Ordinului 403/1999.

[487] Iniţial, prin Ordinul 403/1999 în această situaţie se încadrau doar întreprinderile mici. Aplicarea Standardelor Internaţionale doar societăţilor mari (de regulă cotate pe pieţele financiare) este o decizie corectă, având în vedere rolul IAS-urilor şi situaţia existentă la nivel internaţional.

CEE. Tot în vederea armonizării cu Directivele Europene şi Standardele Internaţionale de Contabilitate a fost emis Ordinul 772 din 2 iunie 2000 de aprobare a Normelor privind consolidarea conturilor. Pentru întreprinderile ce raportau sau urmau să raporteze potrivit reglementărilor internaţionale, trebuiau să fie luate în calcul prevederile IAS 22 *Combinări de întreprinderi,* IAS 27 *Situaţiile financiare consolidate şi contabilitatea investiţiilor în filiale* şi IAS 28 *Contabilitatea investiţiilor în întreprinderile asociate,* precum şi cele ale legislaţiei naţionale.

În privinţa diferenţelor semnalate între Directiva a VII-a a Comunităţii Economice Europene şi normele contabile internaţionale referitoare la consolidare, vom încerca să observăm ce variantă a fost reţinută de reglementările româneşti. Astfel relativ la excluderea[488] unei filiale de la consolidare pe motiv că nu oferă o imagine fidelă, Ordinul 722 a reţinut cerinţa prevăzută de Directiva a VII-a. Definiţia dată întreprinderii asociate[489] este cea prezentată în IAS 28 -*Contabilitatea investiţiilor în întreprinderile asociate*, dar este completată cu condiţii[490] în ceea ce priveşte procentele de deţinere a drepturilor de vot, condiţii precizate de Directivă (art. 33.5). Definiţia dată filialei[491] este cea formulată de IAS 27 - *Situaţiile financiare consolidate şi contabilitatea investiţiilor în filiale*. Constatăm, la nivelul normelor de consolidare din România, încercarea reuşită de a ţine cont atât de reglementările europene cât şi de cele internaţionale în domeniu.

**2003 - prezent**

Începând cu 1 ianuarie 2003, întreprinderile ce nu îndeplinesc criteriile de raportare în conformitate cu prevederile Ordinului 94/2001 vor întocmi situaţii financiare armonizate doar cu Directivele Europene, aspect reglementat de Ordinul 306/2002. În linii mari, diferenţele se regăsesc la nivelul principiilor contabile enunţate, aspect analizat de noi în cadrul subcapitolului 5.4.2. *Câteva comentarii vis-à-vis de principiile contabile existente,* respectiv în modul de prezentare a situaţiilor financiare. Trebuie remarcat şi faptul că aceste două ordine sunt dublate de modificările făcute la nivelul legii contabilităţii (în anul 2002), dintre care remarcăm faptul că nu mai este amintit conceptul de patrimoniu. Din istoria dezbaterilor existente după anul 1990 asupra necesităţii identificării obiectului de studiu al contabilităţii cu patrimoniul am punctat câteva aspecte în cadrul subcapitolului 5.4.1. *Patrimoniul în contabilitate - un concept desuet?*

---

[488] „O filială poate fi exclusă de la consolidare în cazul în care nu este semnificativă pentru scopul oferirii unei imagini fidele şi corecte; însă, în ceea ce priveşte excluderea a două sau mai multe societăţi, aceasta se poate realiza numai dacă, luate împreună, importanţa acestora nu este semnificativă (Ordinul 772/2000: 2.17)".

[489] Întreprinderea asociată - societate în care investitorul are o influenţă semnificativă şi care nu este nici filială, nici asociere în participaţie a investitorului. În mod normal, aceasta este evidenţiată prin deţinerea de către investitor a 20% până la 50% din acţiunile cu drept de vot ale întreprinderii asociate (Ordinul 772/2000: 1.2.m.). Aceleaşi condiţii sunt prezentate şi în (Ordinul 94/2001: 43, 44).

[490] IAS 28 defineşte influenţa semnificativă atunci când un investitor deţine direct sau indirect, prin filiale, *20% sau mai mult* [s.n.] din numărul de voturi în întreprinderea în care a investit.

[491] Filială - societate aflată sub controlul altei societăţi (cunoscute ca societate-mamă) (Ordinul 772/2000: 1.2.c).

## 5.3. Direcţii de manifestare în literatura contabilă: mediul publicistic şi mediul universitar[492]

Prezentarea şi evaluarea unei perioade în cadrul domeniului nostru de cercetare implică, în egală măsură, reflectarea tendinţelor existente în planul normalizării contabile şi cele manifestate la nivelul literaturii contabile. Prezenta trecere în revistă nu are drept obiectiv o analiză exhaustivă[493] a literaturii contabile din România apărută după anul 1990, ci doar *sesizarea apariţiei unor domenii sau probleme noi în plan teoretic şi practic, respectiv a unor controverse contabile existente în această perioadă.* Pentru consecvenţă în prezentare, vom diviza analiza acestor probleme enumerate anterior, astfel: mediul publicistic şi mediul universitar.

**Mediul publicistic**

După o perioadă de „monopol" deţinut până în anul 1989 de *Revista de contabilitate,* primii ani de după Revoluţie aparţin aceleiaşi reviste, cu o nouă denumire *Revista Finanţe, Credit, Contabilitate (RFCC),* dar şi cu un alt „tonus" din punct de vedere al conţinutului. După o scurtă perioadă de timp, în anul 1993 apare o revistă concurentă, *Expertiză contabilă (EXC),* editată de organismul profesiei contabile, *Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi,* reînnodându-se astfel firul întrerupt în anul 1947, moment în care *Revista generală de comerţ şi contabilitate (RGCC)* fondată în anul 1908[494] a încetat să mai apară. În prezent, nici una din denumirile celor două reviste amintite anterior nu mai este aceeaşi, *Revista Finanţe, Credit, Contabilitate* purtând, începând cu anul 2002, denumirea *Revista Finanţe publice şi contabilitate (RFPC),* iar revista *Expertiză contabilă,* după câteva schimbări succesive a denumirii (Anexa 1 - *Lista periodicelor cu specific contabil apărute în România)*, în prezent se numeşte *Contabilitatea, expertiza şi auditul*

[492] Idem 93.

[493] În cadrul acestei perioade, datorită libertăţii de exprimare şi posibilităţilor de efectuare a unor stagii de perfecţionare în străinătate, diversitatea şi cantitatea lucrărilor publicate a crescut foarte mult. Atât profesioniştii contabili, dar mai ales cadrele didactice universitare în domeniu au avut contribuţii la formarea unei doctrine contabile în România. Au apărut foarte multe lucrări, de genul cursurilor universitare, ce urmăreau în special popularizarea contabilităţii, precum şi numeroase articole ce tratau, în special din punct de vedere al tehnicii contabile, cazuri particulare existente în activitatea entităţilor contabile. Datorită orizontului temporar abordat în cadrul acestei lucrări, am limitat prezenta analiză doar la punctarea unor anumite probleme, fără a lua deocamdată în calcul cursurile universitare publicate, tezele de doctorat sau articolele ce vizau prezentarea unor cazuri practice.

[494] Interesant este faptul că, ambele reviste amintite anterior îşi dispută „paternitatea" *Revistei generale de comerţ şi contabilitate,* fiecare dintre acestea având trecută pe prima pagină menţiunea „fondată în anul 1908". Analizând apariţia revistelor cu specific contabil din România (a se vedea în acest sens şi Anexa 1 – *Lista periodicelor cu specific contabil apărute în România*), constatăm următoarele: *Revista generală de comerţ şi contabilitate a încetat să apară în anul 1947,* iar *din anul 1937 începe să se tipărească o altă revistă, Buletinul Contabililor (1937-1955),* iniţial fiind editată de filiala Ilfov a Corpului Contabililor Autorizaţi şi Experţi, ulterior devenind „tribuna" Ministerului Finanţelor. Această revistă a continuat să apară, sub diverse denumiri, până în anul 1990, când primeşte denumirea *Finanţe, Credit, Contabilitate.* Având în vedere cele expuse anterior, considerăm că revista editată de CECCAR a fost fondată în anul 1908 şi după un interval de 45 ani şi-a reluat activitatea, iar revista editată în prezent de Ministerul Finanţelor este, prin „jocul" istoriei, o continuatoare a *Buletinului contabililor*, revistă fondată în anul 1937 de filiala Ilfov a Corpului Contabililor Autorizaţi şi Experţi şi „preluată" de Ministerul Finanţelor, după desfiinţarea acestuia.

*afacerilor* (CEAA). Ulterior, în anul 1998 asistăm la apariţia unei alte reviste cu specific contabil, *Gestiunea şi contabilitatea firmei (GCF).* Articole cu specific contabil au fost publicate, de asemenea, şi în publicaţii cu specific economic, de genul *Tribuna economică* (TE), în suplimentul ziarului *Economistul,* etc. În cele ce urmează prezentăm câteva idei cu privire la o parte a problemelor noi (sau abordate în mod inedit), ce au fost publicate în paginile uneia din aceste reviste:

- Problemele *normalizării şi armonizării contabile* au fost printre primele subiecte abordate în perioada postdecembristă. În acest sens prezentăm următoarele aspecte:
    - *Reformă sau revizuire în contabilitate?* Această întrebare ar putea să pară astăzi deplasată. Utilizarea acestei sintagme pentru reflectarea unei stări de fapt existente la începutul anilor ’90 pare însă potrivită. Aminteam anterior că schimbarea tipului de economie e de natură a genera mutaţii şi în plan contabil. În consecinţă, soluţia/soluţiile trebuia(u) să apară. Astfel, deşi au fost conturate două viziuni, reforma respectiv revizuire, au fost exprimate mai multe păreri. O primă abordare publicată este cea a profesorului M. Ristea, care prezintă o *propunere pentru un plan de conturi general*[495] – RFCC (1990/9-10: 18). Pentru varianta propusă „s-au folosit planurile similare din Franţa, Belgia, Germania şi SUA”, dar „nu a fost ocolit nici actualul cadru general de conturi pentru unităţile economice din ţara noastră”. Caracterizarea acestei propuneri de plan de conturi a fost făcută astfel: „are un caracter minim normalizat... [şi] este elaborat în concordanţă cu conceptul organizării contabilităţii în două circuite, respectiv contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune internă”. Elementele de noutate ale acestei propuneri erau concentrate în jurul următoarelor idei: (i) separarea netă între conturile de bilanţ (de activ şi de pasiv) şi conturile de gestiune (de cheltuieli şi venituri); (ii) crearea conturilor pentru amortizarea valorilor imobilizate şi reducerea valorii activelor; (iii) crearea conturilor *Venituri din activitatea de cercetare şi dezvoltare, Venituri din activitatea de investiţii* şi *Venituri din valorificarea mijloacelor fixe scoase din funcţiune;* (iv) posibilitatea folosirii a două metode pentru înregistrarea stocurilor şi comenzilor în curs de execuţie: permanenţa şi intermitenţa; (v) folosirea contului *Rezultatele exerciţiului financiar* care evidenţiază şi calculează procesul de efectuare a cheltuielilor şi de formare a rezultatelor – RFCC (1990/9-10: 24-26). Pe de altă parte, C. M. Drăgan, în RFCC (1990/11-12: 42-55), anticipează unele *mutaţii în domeniul contabilităţii,* oferind totodată un răspuns negativ la întrebarea „nu este posibilă <<repararea>>, <<îmbunătăţirea>>, <<perfecţionarea>> actualului sistem şi a reglementărilor contabile spre a le adapta noilor cerinţe?”. Coordonata principală vizată de acest autor era „asigurarea unei delimitări fundamentale între contabilitatea generală

---

495 Idem 228.

(sintetică) şi contabilitatea analitică”, în acest sens precizând că „realizarea practică a contabilităţii generale (sintetice) se face pe baza <<cadrului general>> al conturilor (un plan de conturi unic, cu un înalt grad de sintetizare)”. Un punct de vedere diametral opus a fost exprimat de A. Brânzan, în RFCC (1992/3: 18), sub forma unor *propuneri pentru elaborarea cadrului general de conturi.* În cadrul acestui articol susţine revizuirea sistemului contabil existent: „suntem pentru modificări importante de se impun în sistemul nostru de *evidenţă* [s.n.]” şi precizează că „sistemul nostru de evidenţă are unele neajunsuri, dar a-l arunca în întregime peste bord, considerăm că este o mare greşeală, care va duce la dezorganizare şi va avea efecte negative pe perioade mari de timp în reflectarea şi controlul patrimoniului”. Dacă opiniile ce vizau reforma contabilă au fost majoritare, rămânea însă deschisă problema *pertinenţei modelelor contabile* ce puteau servi drept sursă de inspiraţie. În acest sens, N. Tabără, în RFCC (1992/4: 62) analizează: „(a) sintaxa: structura modelului; (b) semantica: raporturile între sistem şi model şi (c) programatica: rolurile modelului”. Reflecţiile pe marginea unui nou sistem contabil, respectiv revizuirea celui existent s-au soldat cu apariţia unui nou sistem contabil, de inspiraţie franceză;

- Începând cu anul 1993 apar informaţii referitoare la faptul că *sistemul contabil al întreprinderii se restructurează prin normalizare* – M. Ristea, în EXC (1993/2: 7-10) şi, în plus, este publicată o *pledoarie pentru o doctrină contabilă* – N. Feleagă, în EXC (1993/2: 11-14; 1993/3: 11-16; 1993/4: 10-13; 1993/5: 22-25). Aceasta din urmă implică prezentarea unei „fresce” a relităţii internaţionale, în acest sens fiind trecute în revistă „demersul francez”, normele contabile internaţionale şi „demersul american”. Ulterior, normalizarea şi armonizarea contabilă devin subiecte abordate cu predilecţie în presa vremii, în sens explicit: *normalizarea şi armonizarea contabilă* – N. Feleagă, I. Ionaşcu, M. Minu, C. Radu, V. Avram, în EXC (1995/1-2: 37-39); *normalizarea şi armonizarea conturilor consolidate* – A. T. Tudor, în GCF (1999/2: 58-65); *armonizarea contabilă internaţională şi concurenţa economică* – E. Horomnea, N. Tabără, în RFCC (2001/7-8: 59-64); *armonizarea standardelor contabile internaţionale* – C. Ioanăş, în CGF (2003/11-12: 87-91) sau în sens implicit: *elementele calitative ale informării financiar-contabile* – L. Malciu, în EXC (1996/2-3: 31-39); *cadrul conceptual* – M. Traşcă et al., în GCF (2000/1: 38-44); *calitatea informaţiei contabile în contabilitatea românească* – M. Minu, în CEAA (2002/7: 6-10); *aprecieri asupra normelor româneşti privind consolidarea conturilor* – M. Săcărin, în CEAA (2001/2: 13-16); *normele de consolidare a conturilor – cât de aproape de standardele internaţionale de contabilitate?*- L. Olimid, în CEAA (2002/8: 55-59). Intensificarea procesului de armonizare a contabilităţii din România cu prevederile europene şi internaţionale a generat apariţia unor articole ce vizau „contabilitatea mileniului 3”: *reglementări contabile armonizate cu Directiva*

*a IV-a a Comunităţilor Eeconomice Europene (CEE) şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate* – RFCC (1999/9; 1999/10; 1999/11; 1999/12); *implementarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate* – M. Manolescu şi G. Petre, în RFCC (2001/6: 12-16); *contabilitatea românească faţă în faţă cu noile cerinţe de informare* – A. Lazăr, în RFCC (2001/6: 22-24); *IAS-uri? Cu plăcere, dar moderat!* – D. R. Rădescu, în CEAA (2002/7: 55-60); *cadrul conceptual şi criteriile de măsurare a calităţii în contabilitate* – N. Tabără, în CEAA (2003/2; 2003/3: 19-25); *consideraţii privind reforma contabilităţii publice în România în perspectiva aderării la Uniunea Europeană* – L. Ionescu, în GCF (2003:11-12: 92-93), etc.;

- *(De)reglementarea contabilităţii, un drum de urmat?* Problema a constituit iniţial tema Congresului al XII-lea al profesiei contabile din România, organizat de CECCAR în toamna anului 2002 (Reglementare şi dereglementare în contabilitate). Opinii în acest sens au fost exprimate de I. Ionaşcu, în CEAA - supliment (2003), care defineşte dereglementarea contabilă ca fiind „procesul prin care producţia de norme contabile este încredinţată unor organisme independente, în care sunt implicaţi toţi actorii interesaţi de informaţia contabilă (profesia contabilă, fiscul, băncile, organismele de reglementare a pieţei de capital, sindicatele, universitarii, etc.)”. Aceeaşi problemă a fost abordată de M. Ristea în CEAA (2003/3:56), în opinia căruia „normele contabile naţionale, europene şi internaţionale reprezintă *dereglementarea*”;

- O altă direcţie sesizată de noi în cadrul acestei perioade este aceea a prezentării unor *aspecte teoretice* ale contabilităţii. Ne referim aici nu la descrieri privind anumite mecanisme contabile sau altor elemente de aceeaşi natură, ci, în general, la prezentarea unor *aspecte conceptuale*. Problemele care ne-au atras atenţia sunt sintetizate de noi astfel:

  - Explicitarea *principiilor contabile* şi a modului de acţiune a acestora asupra tranzacţiilor contabile reprezintă un subiect nou, abordat în literatura contabilă de la începutul anilor ’90. În acest sens, au fost abordate următoarele teme: *formalizarea şi normalizarea principiilor şi regulilor generale privind contabilitatea* – M. Ristea, în RFCC (1991/4-5); *justificarea provizioanelor în contabilitate, aplicarea principiului priorităţii fondului economic asupra formei juridice în operaţiile de leasing,* respetiv *principiile contabile şi imaginea fidelă a rezultatului întreprinderii* – I. Ionaşcu, în EXC (1993/5: 9-11; 1994/6-7: 29-35; 1996/2-3: 28-30); *reflecţii asupra problemei prevalenţei juridicului asupra economicului în fundamentarea judecăţii metodologiei contabile* – E. Nişulescu şi Gh. Lepădatu, în RFCC (1999/5: 32-36); *principii contabile* – I. Băviţă, în GCF (2001/11-12); *principiul prudenţei*

*şi constituirea provizioanelor în contextul Standardelor Internaţionale de Contabilitate* – D. V. Greceanu, în CGF(2003/3), *principii contabile şi imaginea fidelă a grupului de societăţi* – N. Tabără şi E. Horomnea, în RFPC (2003/9: 17-23), *reţeaua principiilor contabile* – Gh. Manolescu, în RFPC (2003/9: 24-31), etc.;

- *Terminologia şi concepetele contabile* reprezintă probleme care au mai generat preocupări de-a lungul timpului, din partea profesioniştilor contabili. Noutatea în această situaţie o reprezintă apariţia unor tandemuri ştiinţifice interdisciplinare. În acest sens amintim colaborarea dintre cadre didactice universitare, soldate cu publicarea unor lucrări ce vizează *terminologia explicativă* – M. Dipşe (limba franceză) şi V. Munteanu (contabilitate), în EXC (1994/1: 29-32; 1994/4: 16-20) *dificultăţi juridice şi contabile ale definirii fondului de comerţ şi a fondului comercial* – S. Angheni (drept) şi I. Ionaşcu (contabilitate), în EXC (1994/2-3: 20-24). De asemenea, au fost prezentate *controverse lingvistice şi nu numai* – E. Nişulescu în CEAA (2001/12: 51-53), obiectivul unui astfel de demers fiind „o acurateţe maximă în stabilirea lexicului contabil românesc";

- *Monism sau dualism contabil?* este o întrebare care stârneşte controverse în mediul în care este ridicată (în cadrul sistemelor contabile moniste poate genera apariţia de argumente în favoarea dualismului şi viceversa). Remarcăm ridicarea acestei probleme de I. Ionaşcu, în RGCE (1995/10). Comentarii vis-a-vis de implicaţiile unui model contabil monist sau dualist au fost făcute în cadrul unei *pledoarii pentru acordul dintre fond şi formă în contabilitatea românească*, respectiv *monismul şi dualismul contabil – opţiuni în organizarea sistemului informaţional contabil* de M. Minu în CEAA (2002/2; 2002/3: 15-18; 2001/7: 17-19);

- Fie că a fost/este considerat sau nu obiect al contabilităţii, *existenţa patrimoniului în contabilitate* a dat naştere, la sfârşitul secolului al XX-lea şi începutul secolului al XXI-lea unei serii de articole şi alte materiale publicate pe această temă ce păreau a anunţa schimbările viitoare[496]. Mai poate fi considerat patrimoniul obiect de studiu al contabilităţii? Vis-à-vis de acest subiect, în literatura de specialitate din perioada analizată s-au formulat opinii pro sau contra, fiind conturate trei puncte de vedere: al menţinerii patrimoniului - ca obiect de studiu al contabilităţii – [M. Ristea (2000); E. Nişulescu în TE (1995/5) 9, 11, 13, 26, 31, 33, 34, 35, 38/1995); E. Nişulescu, M. Manolescu şi Gh. Lepădatu (1998), E. Horomnea, N. Tabără, C. Mihai – RFPC (2003/2: 5-13)], al redefinirii patrimoniului I. Ionaşcu în GCF (1999/5, 1999/10-11, 2003/6), respectiv cel al abandonului L. Olimid şi D.

[496] Prin ultima modificare adusă Legii contabilităţii (82/1991) în august 2002 s-a renunţat la nivel oficial la legătura *patrimoniu-contabilitate*.

Calu în RCE (1999/5) şi M. Munteanu în Economistul nr. 796/ 19 februarie 2001. Detalii cu privire la această situaţie sunt prezentate în subcapitolul 5.4.1. – *Patrimoniul în contabilitate – un concept desuet?*;

- O altă problemă ce este prezentată în publicistica din această perioadă o reprezintă *evaluarea contabilă,* în cadrul căreia M. Toma prezintă mai multe faţete ale acesteia, dintre care amintim câteva: *consideraţii generale privind evaluările economice, evaluarea elementelor intangibile, metodologia determinării activului net corijat, aspecte conjuncturale privind evaluarea întreprinderii, metode de evaluare combinate, metode de evaluare prin rentabilitate* - EXC (1993/2: 15-16; 1993/3: 26-29; 1993/4: 14-15; 1993/6: 5-6; 1994/4: 13-15; 1994/10: 25-29) etc. Aspecte relative la modalităţile de evaluare au fost prezentate ulterior şi de alţi autori. În acest sens menţionăm: *evaluarea întreprinderii prin prisma rezultatelor viitoare, evaluarea întreprinderii prin good-will, metodologia evaluării producţiei organizate în „Just in Time", evaluarea proiectelor de investiţii în „Just in Time", evaluarea contabilă: concept, principii şi criterii* – N. Tabără, E. Horomnea, în RGCE (1997/6: 36-40), RFCC (1999/2: 16-23; 1999/9: 30-33; 1999/11-12: 3-7) şi RFPC (2003/6: 44-49); *transpunerea conceptului de creare a valorii în contabilitate sau despre aşezarea valorii contabile pe noi coordonate temporare* – Şt. Bunea, în CEAA (2001/5: 18-23; 2001/6: 14-20); *valoarea de piaţă. Diferite accepţiuni prezentate în standardele contabile şi în cele de evaluare a activelor*, respectiv *valoarea actualizată: concept inclus în Standardele Contabile Internaţionale* – A. Deaconu, în CEAA (2001/8: 46-50; 2001/10: 49-52); *analiza calitativă a modelului Gordon Shapiro de evaluare a acţiunilor comune. Conceptul de cost al profitului* – V. Brătian, în RFCC (2001/10: 27-33); *calităţi intrinseci ale valorii juste puse sub semnul întrebării* – E. M. Barbu, în CEAA (2002/6: 9-14); *modalităţi de asigurare a imaginii fidele. Metode de evaluare,* C. Toma, în CEAA (2002/8: 22-26; 2002/9); *evaluarea, recunoaşterea şi derecunoaşterea instrumentelor financiare* – A. Duţescu, în CEAA (2002/12: 48-53; 2003/1; 2003/2; 2003/3: 43-47), etc.;
- Ideea existenţei unei „green accounting", a început să prindă contur şi în România. În acest sens poate fi semnalată apariţia unor articole în care este ridicată problema unei contabilităţi a mediului înconjurător: *contabilitatea şi protecţia mediului. Puncte de convergenţă* – N. Tabără, M. I. Ilie, în RFCC (2001/7-8: 46-53), *tendinţe în normalizarea contabilităţii de mediu* – N. Tabără şi M. I. Ilie, în CEAA (2002/8: 10-14);
- Problema *cunoaşterii contabile* a generat lucrări ce investighează statutul contabilităţii. În acest sens menţionăm următorul articol: *cunoaşterea în contabilitate între „doxa" şi „episteme",* M. Munteanu, în CEAA (2002/8: 15-21);

- o *Etica în domeniul contabilităţii* este o problemă nouă în mediul contabil din România, abordarea acesteia fiind făcută în mod explicit sau implicit. După semnalarea acestui aspect de I. Ionaşcu (1997: 129-142), sproblema adevărului şi eticii în contabilitate este ridicată şi de alţi autori. În acest sens menţionăm: *este suficientă căutarea imaginii fidele?* şi *etica în contabilitate între subiectivitate şi obiectivitate* – E. Cândea, în CEAA (2001/5: 12-17; 2001/7: 10-13), respectiv *un punct de vedere anglo-saxon: etica în domeniul contabil* – R. Neag în CEAA (2002/6: 57-62);
- o Necesitatea şi rolul clasificării în contabilitate şi-a găsit ecou în următoarele studii: *active circulante sau active curente? Distincţia curent/necurent - o clasificare adecvată* - L. Cernuşca (2001/12: 10-12); *clasificările contabile asupra proiectării şi evaluării strategiilor de dezvoltare contabilă la nivel internaţional* – Şt. Bunea în CEAA (2003/3: 8-14);
- o Problema *recunoaşterii activelor* a reprezentat o altă preocupare teoretică cu implicaţii practice. Astfel, unele aspecte privind activarea unor elemente s-au concretizat în articole de genul: *reprezintă fondul comercial un activ?* – L. Malciu în CEAA (2001/12: 46-47); *„activul la microscop". Relaţii cauzale în conceptul de activ* – S. Mihai în CEAA (2001/10: 16-19; 2001: 2001/11: 13-17);

- *Aspecte practice*
  - o Schimbarea legislaţiei în domeniu (spre exemplu, apariţia Legii nr. 31/1990 – *Legea societăţilor comerciale)* dublată de introducerea noului sistem contabil care „a intrat în faza de restructurare pe un eşantion de peste 70 agenţi economici de diferite mărimi" – EXC (1993/2: 7) au determinat apariţia unor articole ce vizau în special *probleme tehnice*, inexistente până în acel moment. În acest sens menţionăm: *contabilitatea principalelor operaţini economico-financiare la agenţii economici,* respectiv *contabilitatea operaţiunilor economice generate de închiderea activităţii unităţilor înfiinţate pe baza liberei iniţiative* – M. Ristea, V. Răileanu în RFCC (1990/6-7-8: 1-55; 64-66); *delimitări privind reflectarea în contabilitate a capitalului social şi a altor active şi pasive* – M. Ristea, L. Possler, N. Feleagă în RFCC (1991/2); *consideraţii privind contabilitatea constituirii capitalului social la o societate comercială* - M. Epuran în RFCC (1992/1: 39); *problematica contabilităţii capitalului social,* respectiv *contabilitatea creşterii capitalului social prin creştei interne* – M. Ristea în EXC (1993/5: 2-8; 1993/7: 13-15; 1994/1: 8-17), etc.;
  - o Problema obţinerii unor informaţii pertinente referitoare la *trezoreria întreprinderii* a generat publicarea unor articole pe această temă, dintre care menţionăm, cu titlu de exemplu doar câteva abordări: *între tabloul de finanţare şi tabloul de trezorerie* – M. Ristea în EXC (1994/6-7: 6-12); *analiza activităţii întreprinderii pe baza tabloului de finanţare* – N.

Tabără în EXC (1994/8: 8-15), *argumente pentru introducerea tabloului fluxurilor de trezorerie în ansamblul conturilor anuale* – M. Cojocaru în GCF (2000/3: 25-28); *fluxuri de trezorerie* – M. Traşcă în GCF (2000/7); *tabloul fluxurilor de trezorerie – document modern de reflectare a informaţiei financiare* – C. Ionescu în GCF (2002/8: 14-25); *capacitatea de finanţare şi trezoreria întreprinderii* – N. Tabără, C. Toma, în CEAA (2002/6: 21-26; 2002/7: 15-20), etc.;

- Trendul internaţional cu privire la adoptarea *tratamentelor prevăzute de normele contabile internaţionale* s-a făcut simţit şi în România, în acest sens putând fi sesizată apariţia unor articole specifice, dintre care menţionăm câteva: *metode de contabilizare a contractelor pe termen lung* – P. Diaconu în EXC (1996/2-3: 44-49); *contabilitatea de acoperire a riscurilor* – E. Dobre în CEAA (2001/2: 18-23); *potenţarea comparabilităţii datelor contabile prin aplicarea normei contabile internaţionale IAS 8* – N. Afloarei şi C. Albu în CEAA (2001/2: 38-43); *provizioane, datorii eventuale şi active eventuale: IAS 37* – L. Malciu în CEAA (2001/4: 56-58); *IAS 32: Aspecte contabile privind tratamentul instrumentelor financiare* – M. Traşcă în CEAA (2001/7: 46-49); *aspecte internaţionale privind contabilizarea mărcilor* – L. Malciu în CEAA (2001/11: 47-49); *IAS 7: Situaţiile fluxurilor de numerar* – L. Moşoflei, D. Iancu în CEAA (2001/11: 50-53); *IAS 2: Stocuri* – D. Cazanacli, L. Moştoflei în CEAA (2002/1: 44-47); *valorizare privind aplicarea Standardelor Internaţionale de Contabilitate* – M. Ristea în CEAA (2002/1: 54-61); *costurile îndatorării* – A. Tatulea în CEAA (2002/3: 51-56); *IAS 17- Leasing* – A. Dimitriu în CEAA (2002/8: 42-46), *instrumentarea contabilă a investiţiilor imateriale* şi *semnificaţia şi calculul indicatorului „rezultatul pe acţiune" conforma normei contabile IAS/IFRS 33* – I. Ionaşcu în GCF (2003/8; 2003/4), *bază şi alternativ privind evaluarea bilanţieră în viziunea Standardelor Internaţionale de Contabilitate* – A. Ştefănescu în GCF (2003/9), *influenţa IAS asupra contabilităţii româneşti privind deprecierea activelor* şi *calculul costurilor îndatorării asupra performanţelor întreprinderii* – C. Ionescu în GCF (2003/11-12: 12-16; 2003/6), *consideraţii privind operaţiunile contabile ce pot fi efectuate în primul an de aplicare a Standardelor Internaţionale de Contabilitate* – G. Petre în RFPC (2003/1: 3-12), etc.;

- Concomitent cu schimbarea tipului de economie şi dispariţia preţurilor impuse, în plan economic a fost simţit fenomenul de *inflaţie,* generatoare de distorsiuni informaţionale şi în plan contabil. Astfel, după apropape jumătate de secol, preocupările ce vizau atenuarea sau chiar anihilarea efectelor acestui fenomen au fost reluate. În acest sens, menţionăm câteva din preocupările existente în legătură cu acest aspect: *contabilitatea adaptată la inflaţie* – N. Tabără în EXC (1990/11-12); *de la o contabilitate în costuri istorice la o contabilitate de*

*inflaţie* – V. Avram în EXC (1993/7: 9-12); *prezentarea conturilor anuale în economiile hiperinflaţioniste* – M. Ristea în EXC (1994/9: 12-17); *efectele inflaţiei* – A. Muţiu în GCF (2000/3: 7-10); *cuantificarea influenţei inflaţiei asupra elementelor patrimoniale* – A. Ţugui în CEEA (2001/7: 27-30); *evaluarea efectelor inflaţioniste asupra creanţelor şi datoriilor, veniturilor şi cheltuialilor* – A. Ţugui în CEAA (2001/11: 25-30; 2002/1: 27-31), etc.;

- Deşi iniţial nu a existat o legislaţie aplicabilă grupurilor de societăţi, apariţia acestora în mediul economic românesc ar putea fi pusă în legătură cu dezvoltarea informării în probleme de *consolidarea conturilor*. Această temă începe să fie prezentată în literatura contabilă sub diverse forme: *consolidarea conturilor; principii, norme şi reguli de constituire a conturilor consolidate; aplicaţii privind metodele de consolidare a conturilor* – V. Munteanu în EXC (1993/7: 20-26; 1994/4: 23-26; 1994/5: 23-28); *conturile consolidate şi principiile contabile fundamentale* – N. Tabără în EXC (1995/1-2: 56-62), *aspecte privind consolidarea legală şi consolidarea de gestiune* – E. Hlaciuc în RFPC (2003/2: 14-15), etc.;
- Aspectele contabile privind *reorganizarea întreprinderilor* (lichidare, divizare, fuziune) au început să fie prezente, odată ce mediul juridic şi economic a generat posibilitatea apariţiei unor astfel de situaţii. În acest sens, menţionăm doar câteva abordări: *dizolvarea şi lichidarea societăţilor* – M. Toma în EXC (1995/1-2: 44-46); *aspecte contabile privind lichidarea întreprinderii* – A. Deaconu, I. P. Pântea în RGCE (1997/4-5: 14-21); *procedee specifice economiei de piaţă: fuziunea, divizarea* – T. Molinco în CEAA (2001/10: 27-30; 2001/11: 31-35), *lichidarea societăţilor comerciale* şi *fuziunea şi divizarea societăţilor comerciale* – I. Medeşan în CEAA (2001/7: 20-26) şi RFCC (2001/5: 52-58), etc.;
- *Conexiunea contabilitate-fiscalitate* este „explorată” prin intermediul unor articole ce vizează relaţia de interdependenţă dintre diverse tratamente contabile şi reglementările fiscale în domeniu. În acest sens amintim articolele scrise de M. Ristea cu privire la: *contabilitatea amortizării şi fiscalitatea, probleme particulare privind amortizarea mijloacelor fixe şi fiscalitatea, reevaluarea mijloacelor fixe şi fiscalitatea* – EXC (1995/1-2: 18-23; 1996/1: 12-18; 1996/2-3: 25-27; 1996/4: 5-10), etc. Pe de altă parte, este popularizată şi experienţa internaţională vis-a-vis de tandemul contabilitate fiscalitate, prin prezentarea unor *aspecte financiare, contabil şi de gestiune ale societăţilor discrete sau obscure* [din Germania – n.a.] – L. Possler în EXC (1996/4: 34-39), etc.;

- După reînfiinţarea organismului profesiei contabile sub denumirea de *Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi (CECCAR*) şi apariţia revistei acestui organism profesional, în paginile acesteia încep să fie publicate informaţii despre *profesia contabilă,* atât din România, cât şi la nivel internaţional. În acest sens amintim: *situaţia profesiei de expert contabil în unele*

*ţări occidentale* – N. Tabără în EXC (1993/5: 16-28); *caracteristica civilă a profesiei de expert contabil şi contabil autorizat* – M. Chivulescu în EXC (1993/5: 19); *prezentarea organizării asociaţiilor din domeniul contabilităţii în mai multe ţări vest europene* – EXC (1993/8: 7-27); *principii şi reguli privind deontologia experţilor economişti şi contabili în Germania* – L. Possler în EXC (1995/1-2: 40-43); *profesia contabilă – încotro? Reglementări care „stimulează" proliferarea amatorismului şi determină regresia profesiei contabile* – N. Belli în CEAA (2002/8: 51-54); *obţinerea calităţii de expert contabil în Germania* - în CEAA (2001/9: 66-69); *1+1=3 în profesia contabilă românească* – N. Feleagă în CEAA (2001/5: 4-5), etc.;

- Şi *contabilitatea de gestiune* a cunoscut unele modificări. Trecerea de la o contabilitate de tip monist la un sistem contabil dualist s-a soldat iniţial cu apariţia de articole de prezentau soluţii tehnice adecvate noii realităţi, cum ar fi prezentarea unei *variante practice de organizare a contabilităţii de gestiune,* realizată de C. Călin şi C. Caraiani, în EXC (1993/4: 29-32). Problemele ridicate nu aveau însă doar o încărcătură tehnică, ci şi una de problematizare: *există o graniţă între contabilitatea financiară şi cea de gestiune*? – I. Negescu, în EXC (1996/1: 33). Ulterior, domeniul *contabilităţii de gestiune* a început să fie aspectat tot mai mult cu articole ce vizează o abordare modernă. În acest sens menţionăm următoarele: *contabilitatea pe bază de activităţi – metodă actuală de organizare a contabilităţii de gestiune* – D. Robu, în RFCC (1999/4: 12-13); *pertinenţa informaţiei contabile privind costurile în luarea deciziilor de gestiune a firmei* – I. Ionaşcu în GCF (1999/7-8: 53-58); *abordări privind limitele sistemului de contabilitate de gestiune* - F. Ineovan, R. Trancu în GCF (2000/1); *delimitări conceptuale în dezvoltarea contabilităţii de gestiune pe plan internaţional* – N. Tabără în RFCC (2001/2: 5-12; 2001/3: 10-17); *consideraţii privind influenţa calculaţiei costurilor asupra rezultatului* – C. Grosu în RFCC (2001/2: 13-17; 2001/3: 18-21); *o nouă provocare: contabilitatea managerială comparată* – F. Guinea în CEAA ( 2002/7: 11-14); *studiu de caz privind aplicarea metodei costurilor pe activităţi* – N. Afloarei, C. Albu în CEAA (2003/3: 48-51; 2003/4); *metoda ABC – căutarea unui cost mai pertinent* – N. Afloarei, C. Albu în CEAA (2001/4: 27-33), *modernizarea contabilităţii de gestiune prin intermediul metodei ABC* – N. Tabără, E. Horomnea, C. Mihail în RFPC (2003/1: 13-15), *calculul costurilor pe activităţi, un imperativ al mediului concurenţial* - I. Bâcâian în GCF (2003/4), etc.;
- *Istoria contabilităţii* este un domeniu de cercetare în care, până în prezent s-a publicat destul de puţin. Începând cu anul 1990 au început să apară şi unele articole informative pe această temă, în cadrul cărora au fost tratate, în principal, aspecte vizând o problemă specifică sau istoria contabilităţii în general, dintr-o anumită perioadă. Startul a fost asigurat de o prezentare istorică cu titlu provocator – *contabilitatea este „sufletul unei bune şi inteligente administraţiuni",* publicată de D. Rusu, în RFCC (1990/9-10: 84). A urmat apoi o traducere din limba franceză a

unui articol elaborat de J. Richard, traducere efectuată de N. Tabără. În cadrul articolului respectiv erau prezentate *câteva elemente de istorie a evoluţiei planului contabil cadru în Europa de la 1900 la 1945* – EXC (1994/6-7: 36-42). Acesta a fost secondat de o replică românească, venită din partea celui ce a asigurat traducerea materialului amintit anterior, şi anume *evoluţia contabilităţii româneşti şi unele elemente de istorie a planurilor contabile-cadru de la 1900 la 1945,* în EXC (1994/6-7: 43-50). Apar şi „portrete" ale unor profesionişti contabili, în acest sens menţionând *economistul patriot – I. Ionescu de la Brad,* de D. Rusu, în EXC (1996/1: 6-9). Ulterior, a fost publicată o serie de articole, avându-l autor pe L. Dobroţeanu, dintre care menţionăm: *repere ale evoluţiei contabilităţii în antichitate; contabilitatea în evul mediu – primele tehnici moderne de contabilitate*; *capitalismul şi „dependenţa" sa de contabilitatea modernă*; *capitalismul incipient şi „startul" contabilităţii în România*; *capitalismul şi afirmarea gândirii contabile româneşti*; *independenţa naţională, premiza pentru obţinerea independenţei economice şi a promovării gândirii contabile româneşti,* în CEAA (2001/6: 11-13; 2001/7: 14-16; 2001/8: 13-14; 2001/9: 22-23; 2001/10: 10-11; 2001/11: 18-19). *Istoricul contabilităţii autohtone* a mai fost abordat şi de N. Chebac şi C. Mazarachi, în RFCC (2001/10: 58-62). Ca urmare a acestei stări de fapt, I. Ionaşcu şi D. Calu, în CEAA (2002/3: 11-15) au realizat o *pledoarie pentru cercetarea istoriei contabilităţii româneşti*;

- Problema *contabilităţii naţionale şi a conturilor naţionale* este un alt subiect ce a generat articole. În acest sens, menţionăm: *sistemul economic al conturilor naţionale* – C. Corduneanu în RFCC (1991/4-5), (1991/6-7-8) şi *posibilitatea adoptării sistemului conturilor naţionale în ţara noastră* – Fl. Oprişan în RFCC (1992/2: 20);
- *Expertiza contabilă* este o problemă reluată după 1990, tratarea sa fiind concentrată în jurul unor subiecte ca: *expertiza contabilă judiciară şi extrajudiciară*; *metodologia de efectuare a expertizei contabile judiciare* şi *tehnici de efectuare a expertizei contabile* – M. Boulescu în EXC (1993/2: 17-18; 1993/3: 17-18; 1993/7: 6-8), etc.;
- *Auditul financiar-contabil* este un domeniu nou pentru mediul contabil românesc şi, de aceea poate, una din primele abordări ale acestei teme este rezultatul unei colaborări francezo-române, soldată cu publicarea unui articol ce tratează *forme de audit financiar-contabil în cadrul grupurilor* – J. Richard şi N. Tabără în EXC (1993/7: 15-26). Ulterior, au început să apară noi prezentări pe această temă, dintre care amintim: *despre audit şi auditori* – V. Munteanu în EXC (1994/10:14-16); *cadru tematic privind auditarea conturilor anuale şi certificarea bilanţurilor pe anul 1994* – EXC (1994/12); *tehnica sondajului – comentarii la normale de audit financiar* - M. Chivulescu în EXC (1996/1: 10-11); *desluşind misterele auditului conturilor consolidate.* – C. Dobroţeanu în CEAA (2001/8-12; 2002/1-3); *delimitări teoretice privind auditul şi controlul intern,* N. Afloarei şi C. Albu în CEAA (2002/6:42-45); *auditul financiar independent – de la*

*cutume la norme de drept* – Al. Rusovici în CEAA (2001/12: 36-41); *auditul financiar-contabil al întreprinderilor multinaţionale* – N. Tabără şi E. Horomnea în RFCC (2001:10: 22-26; 2001/11-12: 36-40); *evoluţia auditului – scurtă istorie internaţională* – A. Munteanu în RFCC (2001/9: 57-62); *auditul informatic – abordare actuală şi perspective* - C. G. Mihai în CEAA (2003/12), etc. Remarcăm o proliferare a articolelor pe această temă după publicarea în anul 2000 a *standardelor de audit financiar, codului privind conduita etică şi profesională în domeniul auditului financiar* şi *a normelor minimale de audit*;

- Unele aspecte particulare ce vizează *controlul de gestiune* au început să fie abordate în cadrul revistelor de specialitate. În acest sens menţionăm abordarea generică a acestui domeniu: *restructurarea întreprinderii şi controlul de gestiune* – D. Robu în RFCC (1999/5: 7-9), *controlul de gestiune în cazul activităţilor care ocazionează cheltuieli fixe şi indirecte* – I. C. Dima şi M. Man în GCF (2003/9), dar şi tratarea unor probleme ce vizează *practica preţurilor de cesiune internă, modele de gestiune a stocurilor* - A. Filip în CEAA (2001/5: 34-37; 2001/6: 24-31; 2001/12: 27-31; 2002/3: 25-29), etc.;
- O altă problemă ce începe a fi abordată este *sistemul informaţional,* subiect ce este prezentat în cadrul unor articole contabile, dintre care amintim: *garanţi ai integrităţii sistemului informaţional contabil* – N. Tabără, M. Ţăranu în EXC (1993/2: 20-26), *expertul contabil – interlocutor al conducerii întreprinderii în domeniul sistemului informaţional* – EXC (1993/3: 19-23); *profesioniştii contabili nu pot rămâne indiferenţi la evoluţiile din domeniul tehnologiilor informaţionale* – A Ţugui, I. Ţugui în CEAA (2002/3: 50-56); *abordări conceptuale privind sistemul informaţional contabil,* C. Grosu şi A. Almăşan în CEAA (2002/6: 15-20), etc.;
- În ce priveşte *metodologia de cercetare în domeniul contabilităţii*, poate fi sesizată apariţia *cercetării contabile de tip pozitiv*, aflată încă într-o fază incipientă în România. Totuşi, au existat diverse studii empirice, care au încercat să demonstreze ipoteze de cercetare variate. În acest sens menţionăm următoarele cercetări publicate[497]: *investigarea valorilor contabile la nivelul aspiranţilor la profesia contabilă liberală* - L. Olimid şi D. Calu, în RGCE (1997/4-5: 41-43); *o investigaţie asupra opiniilor directorilor compartimentelor economice dintr-un eşantion de contribuabili mari din Bucureşti privind contabilitate şi fiscalitatea în condiţiile inflaţiei* - L. Olimid (1998: 222-248); *o cercetare pozitivă privind utilitatea informaţiei contabile în România* - L. Malciu (1998: 115-122), *cercetarea empirică a gradului de înţelegere şi utilizare a informaţiilor financiar contabile de către investitorii instituţionali* - A. Duţescu (2000: 307-324); *studiu empiric privind performanţele contabilităţii româneşti în gestiunea firmei* - I. Ionaşcu şi O. Bratu (coordonatori ştiinţifici) în *Economistul* nr. 587/24.04.2000; *studiu empiric*

[497] Publicarea a fost făcută atât în reviste de specialitate, cât şi în cadrul unor cărţi dar, pentru o viziune unitară asupra subiectului, le-am prezentat împreună.

*privind impactul standardelor internaţionale de contabilitate (IAS) asupra firmelor din Bucureşti cotate la Bursa de Valori* - I. Ionaşcu şi S. Mihai (coordonatori ştiinţifici) în *Economistul* nr. 791/12.02.2001. Apariţia acestui tip de cercetare nou în mediul contabil românesc a stârnit preocupări privind stabilirea *obiectului teoriei pozitive a contabilităţii* – N. Tabără, E. Horomnea (1999/6: 32-35), dar şi critici. Astfel, I. Ionaşcu în GCF (1999/1: 61) este de părere că „pentru ca rezultatele cercetărilor pozitive din contabilitate să aibă <<tărie>> ştiinţifică, trebuie respectate toate <<canoanele>> metodologiei pozitiviste". Deşi astfel de cercetări implică un volum mare de muncă şi implicit, o anumită doză de subiectivism, aspecte de natură a limita numărul acestora, totuşi *rezultatele lor pot oferi predicţii pentru viitor.*

**Mediul universitar**

- Informarea şi comentariile cu privire la rolul *normalizării contabilităţii* şi necesitatea *armonizării contabilităţii* din România cu prevederile forurilor europene şi internaţionale în domeniu au reprezentat, în ultimul deceniu al secolului al secolului al XX-lea, elemente de noutate pentru mediul contabil din România. Aceste aspecte au început să fie tot mai mult prezente în lucrările de specialitate, în diferite proporţii. Prima lucrare destinată în integralitate abordării detaliate a acestor probleme este *Îmblânzirea junglei contabilităţii – concept şi normalizare în contabilitate* - N. Feleagă (1996 (a)), carte în cadrul căreia sunt prezentate într-un mod inedit, de o manieră atât explicativă cât şi interpretativă, *cadrul teoretic global al contabilităţii financiare, normalizarea contabilă* şi *cadrul contabil conceptual: metanormă sau normă a normelor, ghid pentru normalizarea contabilă.* Problema este reluată şi dezvoltată de acelaşi autor (1997(b)), de data aceasta de pe coordonatele sistemului contabil francez, într-o încercare de a trece „dincolo de frontierele vagabondajului contabil". Analiza contabilităţii franceze „între tradiţie şi modernitate" are drept scop prezentarea unui proiect de cadru conceptual francez şi a unor informaţii despre „reforma contabilităţii franceze şi mizele ei" dublate de comentarii vis-a-vis de situaţia din România. Acelaşi autor (1995) a mai prezentat, în mod comparativ, aspecte referitoare la normalizarea contabilităţii în diverse ţări. În afara acestor prezentări, M. Ristea (1995: 8-25), (1997: 12-59) prezintă iniţial „edificiul conceptual al contabilităţii societăţilor comerciale. Normalizarea contabilităţii", şi detaliază ulterior „elemente privind normalizarea şi reglementarea contabilităţii financiare" (2001: 9-24), (2002: 12-30). Problema *normalizării contabilităţii* a fost abordată şi de R. Neag, în N. Feleagă (coordonator) (1996 (c)), si apoi dezvoltată de aceeaşi autoare (2000) în cadrul unei lucrări cu sferă de cuprindere mai amplă, ce viza „reforma contabilităţii româneşti între modelele francez şi anglo-saxon". Acest trend este urmat ulterior de majoritatea autorilor care au elaborat lucrări ce vizează contabilitatea financiară (întreprinderii, societăţilor comerciale);

- După o perioadă în care „bilanţurile erau secrete” accentul s-a deplasat rapid spre *informarea financiar-contabilă.* Multitudinea de utilizatori şi nevoile lor informaţionale au generat pledoarii pe această temă. Dintre acestea, două cercetări atrag atenţia atât prin subiectul abordat - *informaţia contabilă,* cât şi prin *metodologia de cercetare* utilizată în vederea demonstrării ipotezelor formulate. Astfel, L. Malciu (1998) analizează *cererea şi oferta de informaţii contabile* şi îşi propune drept obiective „analiza utilităţii informaţiilor contabile pentru sectorul bancar, în luarea deciziei de creditare pe termen lung şi evidenţierea eventualelor lacune ale actualului sistem de informare” şi, în urma aplicării metodologiei teoriei pozitive a contabilităţii, ipotezele[498] îi sunt confirmate. Doi ani mai târziu, A. Duţescu (2000) publică rezultatele cercetării legăturii dintre *informaţia contabilă şi pieţele de capital* şi, în urma efectuării unui studiu empiric, ipotezele[499] formulate au fost validate;
- *Contabilitate versus fiscalitate* reprezintă o nouă viziune asupra contabilităţii, în sensul că, într-o ţară în care contabilitatea este conectată la fiscalitate, deciziile contabile pot fi afectate de interesul fiscal. Începe astfel să fie ridicată problema concilierii contabilităţii cu fiscalitatea deoarece, „nu în toate cazurile principiile contabile privind evaluarea şi calculul economic sunt convergente, până la congruenţă, cu cele fiscale” – M. Ristea, V. Răileanu, A. Stoian, L. Olimid şi I. Nişulescu (1995: 20). Ulterior, problema este reluată şi dezvoltată de M. Ristea (1998), în încercare de a stabili o relaţie de echilibru a contabilităţii „între fiscal şi gestionar”. În vederea îndeplinirii acestui deziderat sunt analizate „relaţia gestiune fiscală – gestiune patrimonială”, „flexibilitate[a] şi rigiditate[a] în evaluarea contabilă”, „dificultăţi fiscale, financiare şi juridice”. O altă autoare, A. Stoian (1997) şi (2001), prezintă problema concilierii dintre contabilitate şi fiscalitate, tratând probleme de „contabilitate şi gestiune fiscală”;
- După jumătate de secol, *distorsiunea informaţiilor financiar-contabile ca urmare a fenomenului inflaţionist* a generat reîntoarcerea la un filon de cercetare, pentru o vreme trecut sub tăcere:

---

[498] Ipotezele formulate au fost următoarele: I1: Bancherii consideră foarte utile informaţiile contabile în costuri istorice; I2: Bancherii consideră foarte utile informaţiile previzionale; I3: Bancherii consideră utile informaţiile exprimate în valori actuale; I4: Bancherii consideră puţin utile informaţiile despre relaţiile contractuale ale clientului; I5: Bancherii consideră puţin utile informaţiile despre resursele umane; I6: Bancherii acordă cea mai mare importanţă indicatorilor de structură – L. Malciu (1998: 116).

[499] Ipotezele formulate au fost următoarele: I.1: Gradul de înţelegere a informaţiilor financiar-contabili de către investitorii instituţionali este bun; I.2: Informaţiile contabile sunt utilizate în fundamentarea deciziilor investiţionale; I.3: Informaţiile financiar-contabile sunt analizate într-un interval rezonabil de timp (o lună de la primire); I.4: Cele mai citite documente de raportare anuală sunt cele care compun bilanţul contabil; I.5: Documentele care compun bilanţul contabil se situează pe primele locuri ca importanţă pentru fundamentarea deciziilor; I.6: Cele mai des previzionate informaţii sunt cele legate de rezultatul economic; I.7: Investitorii instituţionali utilizează şi alte surse alternative de informaţii, în afara bilanţuli contabil; I.8: Societăţile de valori mobiliare organizează vizite la sediul diferiţilor agenţi economici; I.9: Bilanţul contabil este cea mai importantă sursă de informaţii financiar-contabile; I.10: Bilanţul contabil, în formatul actual, trebuie îmbunătăţit, pentru a răspunde cerinţelor concrete ale utilizatorilor de informaţii – A. Duţescu (2000: 148-149).

*contabilitatea în condiţii de inflaţie*. În consecinţă, au început să apară lucrări pe această temă [N. Feleagă şi I. Ionaşcu (1993(IV)) şi (1998(I): 533-564); M. Ristea, L. Olimid, I. Nişulescu, A. Stoian şi V. Răileanu (1995: 252-307)) şi (1996: 161-223), N. Feleagă et al. (1996(c): 343-371), M. Ristea (1997: 302-331), etc.], lucrări în cadrul cărora erau prezentate în premieră metodele de retratare a conturilor agreate la nivel internaţional dublate de exemplificări în acest sens. O abordare nouă în ce priveşte percepţia contabililor vis-a-vis de *contabilitate şi fiscalitate în condiţii de inflaţie* este prezentată de L. Olimid (1998), în cadrul unei cercetări mai lagi ce viza *efectele entropice ale inflaţiei asupra informaţiei contabile.* Utilizând metodologia cercetării de tip pozitiv, autoarea formulează o serie de ipoteze[500], dintre acestea fiind confirmate ipotezele H1, H2, H4 şi H5. Ulterior au apărut şi alţi autori ce prezentau problema inflaţiei;

- Prezentarea *doctrinelor contabilităţii,* generatoare uneori de *controverse contabile* a dat naştere unor lucrări în cadrul cărora sunt prezentate de la aspecte ce vizau „procesul formării contabilităţii în partidă dublă”, „Pravila Comerţială de la Braşov” sau „probleme de filosofie în ştiinţa contabilităţii” – D. Rusu (1991), la dezbateri privind „statutul contabilităţii: artă, tehnică, ştiinţă sau limbaj? Către o tehnoştiinţă contabilă”, „monism sau dualism contabil?”, „contabilitate de casă sau contabilitate de angajamente?”, „metoda prezervării patrimoniului sau metoda operaţiilor”, respectiv „contabilitatea de stoc sau contabilitatea de flux” – N. Feleagă (1996 (b)). Toate acestea pentru a identifica „criza contabilităţii şi căile soluţionării ei”. Ulterior, *dinamica doctrinelor contabilităţii contemporane,* este reflectată de I. Ionaşcu (2003), prin prezentarea unor „controverse privind poziţia contabilităţii în câmpul cunoaşterii ştiinţifice”, „fundamente[lor] teoretice ale contabilităţii contemporane sau despre contabilitatea ca disciplină a paradigmelor multiple”, a unor aspecte referitoare la „normalizarea şi (de)reglementarea contabilităţii firmei: rezultate, perspective şi mize”, „dimensiunea managerială a informaţiei contabile”, „ disputa privind măsurarea valorii în contabilitate: cost istoric versus valoare justă” şi, nu în ultimul rând prin ridicarea unor probleme referitoare la „etică şi profesionalism în producerea şi difuzarea rapoartelor financiare contra manipulării prin informaţia contabilă”;

- Schimbarea tipului de economie şi apariţia unei legislaţii adecvate, a permis autorilor de lucrări de contabilitate reluarea şi dezvoltarea unor problema abia schiţate în prima jumătate a secolului al XX-lea, cum ar fi *lichidarea şi fuziunea,* sau prezentarea unor mecanisme contabile noi, aferente *consolidării conturilor*. La jumătatea anilor ’90 apar două lucrări, N. Feleagă

[500] Ipotezele formulate au fost următoarele: H1: Directorii departamentelor economice ale contribuabililor mari nu doresc continuarea utilizării procedurii de ajustare la inflaţie, datorită muncii suplimentare neplătite pe care aceasta o presupune; H2: Rezultatul fiscal are o semnificaţie informaţională pentru decidenţi; H3: Managementul întreprinderilor cotate foloseşte în măsură mai mare rezultatul fiscal pentru luarea de decizii economice, faţă de managementul întreprinderilor necotate; H4: Există o legătură între mărimea ntreprinderii şi indicii preferaţi de managerii economici pentru retratarea bilanţului; H5: Există o legătură între tipul capitalului şi indicii preferaţi de managerii economici pentru retratarea bilanţului – L. Olimid (1998: 223).

(coordonator) (1996(c)) şi M. Ristea (coordonator) (1996), în cadrul cărora sunt abordate problemele enumerate anterior şi, în plus, sunt oferite soluţii şi altor probleme incluse în cadrul planului de învăţământ la disciplina „contabilitate aprofundată”. Ulterior, o parte din autorii ce au colaborat la elaborarea acestor cărţi, au dezvoltat în continuare probleme de contabilitate aprofundată;

- Deschiderea spre informarea internaţională şi nu numai a adus în discuţie problema prezentării de „sisteme contabile comparate”. Iniţial, o asemena abordare comparativă a avut drept obiectiv familiarizarea cu diversitatea internaţională şi identificarea locului României în cadrul acestui peisaj contabil: „lucrarea debutează cu un studiu al clasificărilor în contabilitatea internaţională, prin care am dorit să descoperim coordonatele carteziene ale sistemului contabil românesc. Apoi, rând pe rând, am prezentat reperele şi conţinutul a nouă sisteme contabile.” – N. Feleagă (1995). Ulterior, acelaşi autor (1999 (I)), efectuează o analiză de detaliu a „contabilităţilor anglo-saxone”, lucrarea fiind structurată pe două axe principale: contabilitatea britanică şi contabilitatea americană. De asemenea, problema diferenţelor contabile a mai fost abordată şi de A. Pop (1996), în cadrul unei lucrări ce trata probleme de „contabilitate comparată şi aprofundată”. Prin extensie, tot în sfera comparaţiilor, ar putea fi încadrată şi lucrarea lui L. Malciu (1999) ce prezintă diverse tehnici de *contabilitate creativă.* Spre sfârşitul anilor ‘90 abordările comparative sunt canalizate spre comparaţiile dintre sistemul contabil din România şi normele contabile internaţionale – N. Feleagă (1999 (II)) şi (2000). Deşi nu sub forma prezentării comparative a unor sisteme contabile diferite, comparaţiile „la nivel de teme contabile” au existat şi în cadrul lucrărilor de contabilitatea întreprinderii/financiară. În acest sens menţionăm următoarele lucrări: N. Feleagă şi I. Ionaşcu (1998 (II)) şi M. Ristea (2001), (2002). De asemenea, ca urmare a deschiderii contabilităţii din România către realitatea internaţională au apărut lucrări ce tratează în mod conceptualizat aceste probleme – M. Ristea (2000) şi (2001), A. Duţescu (2001), N. Feleagă, L. Malciu (2002);

- Dualitatea sistemului contabil practicat în România în perioada postdecembristă implică tratarea în mod distinct a problemelor de *contabilitate de gestiune şi calculaţia costurilor.* La începutul anilor ’90, „tratamentul de bază” a fost reprezentat de o calculaţie a costurilor de tip *full costing*, dublată de tehnica înregistrării în contabilitate, prin utilizarea clasei 9, *Conturi de gestiune*, prevăzută în cadrul reglementărilor emise de Ministerul Finanţelor. Această abordare este întâlnită în cadrul unor lucrări ca O. Călin şi Gh. Cârstea (2002). Dat fiind însă faptul că, „modul de organizare a contabilităţii de gestiune este la latitudinea fiecărei unităţi patrimoniale” - (Regulamentul de aplicare a L82/1991, articolul 110), au existat şi „tratamente alternative”. În acest sens menţionăm propunerile profesorului M. Ristea (1996) ce vizau „dezvoltări privind

contabilitatea de gestiune”, concretizate în următoarele variante: „varianta evidenţei şi calculării rezultatului analitic”, „varianta dezvoltată a contabilităţii de gestiune”, „varianta costuri standard (normate) a contabilităţii de gestiune”, respectiv „contabilitate de gestiune în condiţiile costurilor directe” sau K. Elbeken, L. Possler, M. Ristea (2001), în cadrul căreia sunt prezentate „sisteme de calculaţie a costurilor parţiale orientate decizional”, „calculaţia costurilor pe proces sau pe activităţi (ABC)”, respectiv „calculaţia target-costing”. De altfel, o parte a modelelor amintite anterior (ABC, target-costing) fuseseră prezentate în mod succint şi de M. Epuran, V. Băbăiţă şi C. Grosu (1999);

- Legată de problema contabilităţii de gestiune este şi cea *a controlului de gestiune*, definit ca: „procesul prin care managerii se asigură că resursele sunt obţinute şi utilizate cu eficienţă, eficacitate şi pertinenţă pentru realizarea obiectivelor organizaţiei” – A. Filip, I. Ionaşcu şi S. Mihai (2001: 15). Problema a prins contur în mediul contabil românesc în cadrul unei lucrări ce trata simultan cele două domenii, contabilitate şi control de gestiune – M. Epuran, V. Băbăiţă şi C. Grosu (1999) şi a fost detaliată de A. Filip, I. Ionaşcu şi S. Mihai (2001), în cadrul unei lucrări destinate în exclusivitate acestui subiect;
- Prima lucrare de *epistemologie a contabilităţii* în România a fost publicată de I. Ionaşcu (1997). În cadrul acesteia sunt prezentate pentru prima dată aspecte privind cele trei discursuri epistemologice în contabilitate: normativismul, pozitivismul, respectiv constructivismul, al cărui adept este. De asemenea, este reeditat, la alte dimensiuni, demersul în favoarea demonstrării statutului ştiinţific al contabilităţii şi este prezentată o primă evaluare critică a literaturii contabile din România făcută în perioada postdecembristă, realizată în funcţie de o clasificare proprie;
- Apariţia reglementărilor[501] cu privire la *auditul financiar-contabil* a fost de natură a stimula proliferarea unor lucrări pe această temă. Astfel, la sfârşitul secolului al XX-lea au început să apară lucrări ce prezentau acest subiect, dintre care menţionăm câteva abordări: *audit financiar şi certificare a conturilor anuale* – M. Toma, M. Chivulescu (1997); *fundamentele auditului* – M. Boulescu, M. Ghiţă şi V. Mareş (2001); *audit financiar-contabil* – A. Stoian şi E. Ţurlea (2001); *controlul financiar-contabil şi auditul financiar contabil în condiţiile utilizării sistemelor computerizate* – C. G. Mihai (2002); *audit – concepte şi practici (abordare naţională şi internaţională)* – L. Dobroţeanu şi C. L. Dobroţeanu (2002); *audit financiar la societăţile financiare* – Al. Rusovici, Fl. Cojoc, Gh. Rusu (2003). Proliferarea lucrărilor pe această temă este o consecinţă a preluării în doctrina contabilă românească a referenţialului internaţional în materie;

[501] Normele de audit financiar şi certificare a bilanţului nr. 1/1995, OUG nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar.

- *Contabilitatea naţională* reprezintă un domeniu în care este prezentată o abordare occidentală a acestui tip de contabilitate. În acest sens, poate fi remarcată apariţia lucrării *Contabilitate naţională,* elaborată de I. Ionaşcu (1995), în cadrul căreia este prezentat modelul francez, potrivit căruia „contabilitatea naţională... descompune economia naţională în şase sectoare propriu-zise, la care se adaugă <<restul lumii>>”. Problema contabilităţii naţionale este abordată şi de N. Tabără (1996), A.G. Chiţu şi M. Vuţă (1999), M. Criveanu (2002).

Prin această succintă trecere în revistă am încercat a crea doar premisele unor cercetări istorice viitoare. Literatura contabilă în domeniu este mult mai diversificată, în prezenta lucrare fiind punctate doar unele aspecte, ce au constituit începutul cercetărilor pe anumite probleme sau mutaţii în cadrul acestor abordări. În afară de direcţiile prezentate anterior, au mai existat diverse preocupări, dintre care menţionăm domenii: contabilitate bancară, contabilitatea în comerţul exterior, contabiltatea în comerţ şi turism, contabilitatea instituţiilor publice, etc.

## 5.4. Mutaţii şi tendinţe la nivelul obiectului de studiu al contabilităţii, principiilor contabile şi situaţiilor financiare

În orice domeniu de cercetare cunoaşterea realităţii studiate, a principiilor care concură la modelarea acestei realităţi şi a obiectivelor finale reprezintă o necesitate. De aceea, în cadrul studiului perioadei actuale am ales următoarele repere: patrimoniul, principiile contabile şi situaţiile financiare.

### 5.4.1. Patrimonul în contabilitate - un concept desuet?

**Patrimoniul în România: geneză şi evoluţie**

În cadrul subcapitolului 3.2.4. *Începuturile unei controverse contabile: patrimoniul – obiect de studiu al contabilităţii?* am prezentat faptul că începutul secolului al XX-lea a adus în limbajul contabil românesc utilizarea conceptului de *patrimoniu economico-juridic*, propus de profesorii Spiridon Iacobescu şi Alexandru Sorescu (1928), concept ce a stârnit critici din partea unui oponent al intruziunii juridicului în contabilitate, Ion Evian. Reforma contabilă din anul 1949 a generat trecerea sub tăcere a acestui concept, obiectul de studiu al contabilităţii fiind considerat, de regulă „procesul reproducţiei socialiste”. Începând cu anul 1970 termenul *patrimoniu* este prezent în cadrul legislaţiei contabile[502], fapt de natură a accentua rolul utilizării acestui concept în perimetrul contabilităţi. Ulterior, prin apariţia Legii contabilităţii din România nr. 82/1991 şi a Regulamentului

[502]În *Hotărârea nr. 1885/28 decembrie 1970 cu privire la organizarea şi conducerea contabilităţii, atribuţiile şi răspunderile conducătorului financiar contabil* este utilizat termenul *patrimoniu.*

de aplicare a acesteia importanţa acordată acestui concept creşte[503]. Anul 1999 a readus în discuţie problema armonizării contabilităţii cu Directiva a IV-a a CEE şi Standardele Internaţionale de Contabilitate. Prin Ordinul 403/1999 (înlocuit de Ordinul 94/2001) s-a creat premisa unei dihotomii la nivelul întreprinderilor: cele mari să întocmească situaţii financiare în conformitate cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, cele mici şi mijlocii să raporteze potrivit reglementărilor româneşti. Exista totuşi o incompatibilitate între litera legii contabilităţii existente în România şi spiritul Standardelor Internaţionale de Contabilitate: prezenţa conceptului de patrimoniu.

**Patrimoniul: pro sau contra?**

Mai poate fi considerat patrimoniul obiect de studiu al contabilităţii? Vis-à-vis de acest subiect, am precizat anterior că în literatura de specialitate din perioada analizată s-au conturat trei puncte de vedere: al *menţinerii patrimoniului ca obiect de studiu al contabilităţii*, al *redefinirii patrimoniului* şi cel al *renunţării la patrimoniu ca obiect de studiu al contabilităţii*. Argumentele şi contraargumentele utilizării conceptului de patrimoniu în contabilitate (ca obiect al contabilităţii sau nu) sunt sintetizate de noi astfel:

**Tabelul 42**

| **ARGUMENTE PRO – PATRIMONIU[504] (menţinere sau redefinire)** | **CONTRAARGUMENTE[505]** |
|---|---|
| 1.Mecanismele care asigură unitatea patrimoniului în operaţiile care au ca obiect intarea sau ieşirea din patrimoniu a bunurilor, respectiv :<br>• *Subrogaţia reală* – asigură acelaşi regim juridic tuturor tranzacţiilor;<br>• *Transmiterea universală şi cu titlu univeral a bunurilor.* | 1.*Patrimoniul în drept cuprinde fondul de comerţ, şi deci şi elementele sale necorporale, precum clientela, vadul, debuşeele, reputaţia etc.* Dacă obiectul contabilităţii ar fi patrimoniul, *asemenea elemente ar trebui recunoscute în bilanţ*. Este binecunoscut faptul, că datorită absenţei unei evaluări obiective, credibile, aceste elemente necorporale se recunosc în contabilitate numai cu ocazia cumpărării unei întreprinderi în ansamblul ei şi atunci numai ca diferenţa dintre preţul plătit de cumpărător şi valoarea de piaţă a activelor nete dobândite. |
| 2. *Patrimoniul îndeplineşte funcţia de gaj al creditorilor chirografari* (care nu dispun de o garanţie reală). | 2. În lipsa conceptului de patrimoniu, garanţia o reprezintă *activul net* al întreprinderii. |
| 3. Din punct de vedere *patrimonial,* bilanţul contabil reflectă situaţia la un moment dat a patrimoniului întreprinderii, *adică prezintă situaţia activelor şi pasivelor sale* [s.n.]. | 3. Din punct de vedere *economic* bilanţul reflectă situaţia la un moment dat a *poziţiei financiare* a întreprinderii, *adică prezintă situaţia activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.* |
| 4. *Concepţia patrimonialist-juridică* asupra bilanţului contabil … este în strânsă legătură cu *optica prudenţial-pesimistă* în evaluarea elementelor patrimoniale [s.n.]. | 4. *Concepţia economică* oferă o orientare spre *relevanţă,* spre o adevărată *prezentare fidelă a situaţiei financiare şi performanţelor întreprinderii,* spre punerea în valoare a unor *practici moderne de finanţare.* |
| 5. Contabilitatea ca practică socială este influenţată de *mediul cultural* în care operează. | 5. …în formele ei cele mai dezvoltate, contabilitatea românească, *nu* a fost niciodată *dominată în exclusiviatate de juridic şi patrimonialitate.* |
| 7. Categoria de *resurse controlate* nu poate suplini coerenţa relaţiei dintre drept şi contabilitate. | 7. *Practica afacerilor* nu urmează întotdeauna tiparele interdependenţei drept-contabilitate:<br>•Un prim exemplu îl constituie creanţele rezultate din *vânzarea de active cu clauză de răscumpărare*. |

[503] Interesant de observat este faptul că, iniţial, în legea contabilităţii emise în anul 1991, utilizarea termenului de contabilitate era în interdependenţă cu cea a conceptului de patrimoniu. L. Olimid şi D. Calu, în RGCE (1999/4: 12) sesizează în acest sens că „termenul <<contabilitate>> este utilizat de 44 de ori, [iar] termenul <<patrimoniu>>, împreună cu derivatele sale, apare de 22 de ori”.

[504]Argumentele 1-6 au fost prezentate de I. Ionaşcu, în GCF (1999/5), argumentele 7 şi 8 de M. Ristea (2000: 45-46), iar argumentul 9 de M. Ristea şi O. Călin (2002: 47).

[505]Contraargumentele 1, 6, 7 au fost prezentate de L. Olimid şi D. Calu, în RGCE (1999/4: 9-15), iar contraargumentele 4 şi 5 de N. Feleagă (1999: 338).

| ARGUMENTE PRO – PATRIMONIU[504] (menţinere sau redefinire) | CONTRAARGUMENTE[505] |
|---|---|
| | • *Factoring-ul*[1506] *creanţelor* poate fi folosit şi pentru „ameliorarea” bilanţului de către întreprinderile interesate.<br>• Contractele de *leasing* pot fi preferate achiziţiilor pe credit din motive pur contabile. În cazul acestor contracte, titlul de proprietate asupra bunului care face obiectul contractului nu este transferat între părţile contractante simultan cu beneficiile economice asociate bunului în cauză. |
| 8. *Patrimoniul nu* este un *concept desuet,* deoarece:<br>• bunurile economice constituie prin substanţa lor resurse şi se bazează la rândul lor pe resurse. Accesul la utilizările de resurse are loc ca relaţie între persoanele fizice şi/sau juridice. Aceste *relaţii, prin conţinutul lor juridic, reprezintă drepturi de proprietate, iar din punct de vedere economic relaţii de utilizare* [sn];<br>• Formula prevalenţa economicului asupra juridicului este interpretată în mod linear. Nu se poate vorbi de o prevalenţă a unei determinări asupra alteia. Pentru a depăşi această stare este suficient recursul la IAS 1 – Prezentarea situaţiilor financiare. Aşa cum se arată în standard, pentru ca informaţiile să fie credibile trebuie să reflecte substanţa economică a evenimentelor şi tranzacţiilor şi nu doar forma juridică. Deci nu prevalenţa uneia asupra alteia, ci convergenţă şi complementaritate. | |
| 9. Orice resursă controlată atrasă în circuitul economic, în măsura în care este investită şi folosită devine patrimoniu. | |

Deşi iniţial s-a încercat păstrarea în contabilitate a binomului *patrimoniu - poziţie financiară*, dat fiind faptul că, din punctul nostru de vedere este dificil de realizat păstrarea spiritului unei contabilităţi patrimonialiste în condiţiile implementării standardelor internaţionale de contabilitate[507], normalizatorii au optat în final pentru renunţarea la utilizarea noţiunii de patrimoniu în cadrul reglementărilor contabile.

**Redefinirea patrimoniului – un „perpetuum mobile”?**

Deşi nu formulează în mod explicit o definiţia a patrimoniului redefinit, I. Ionaşcu, în GCF (1999/5) susţine ideea redefinirii, pornind de soluţia existentă în doctrina contabilă germană cu privire la contabilizarea contractelor de leasing unde: „este admisă înscrierea unui bun utilizat conform unui contract de leasing în activul utilizatorului cu prezentarea unei datorii corespunzătoare în pasiv, în măsura în care utilizatorul deţine <<proprietatea economică>> asupra bunului. ...cel care suportă riscul economic al operaţiei este considerat proprietarul economic al bunului. ... Avem de a face cu o <<reconstrucţie>> a sensului acordat noţiunii de proprietate, de la o

[506] Factoring-ul se utilizează pentru obţinerea de fonduri, administrarea creanţelor şi/sau protecţie contra riscului de neîncasare integrală a creanţelor. În schimbul cedării creanţelor, vânzătorul obţine o facilitate de credit din partea factorului, care îi permite să încaseze anticipat sume din valoarea nominală a crean ţelor transferate. Dacă factorul oferă şi protecţie contra riscului de neîncasare a creanţelor, vânzătorul este acoperit total sau parţial de recursul pe care îl poate avea factorul contra sa, în cazul în care debitorii nu plătesc.

[507] I. Ionaşcu (2003: 64) sesizează o altă stare de fapt, existentă în Republica Moldova: „asimilarea referenţialului cont abil emis de IAS/IFRS în reglementările contabile moldoveneşti s-a făcut ţinând cont şi de specificul local, cele mai notabile evidenţe fiind menţinerea planului de conturi naţional şi conceptului de patrimoniu în contabilitate”.

accepţiune tradiţional-juridică către una de tip economic, ambele coexistând”. Această definiţie a fost criticată de M. Munteanu (2001) care apreciază, vis-à-vis de patrimoniul redefinit, următoarele: „Ce să înţelegem prin noua definiţie dată patrimoniului? Că se contabilizează toate drepturile de proprietate şi toate drepturile de utilizare? Dacă da, atunci se ajunge la situaţia aberantă ca un bun să fie recunoscut în două bilaţuri (atât la locatar cat şi la locator) şi, de asemenea, se ajunge la situaţia recunoaşterii în bilanţ a bunurilor luate cu chirie”. Ca un răspuns indirect la aceste critici, I. Ionaşcu (2003: 60) prezintă o altă redefinire a patrimoniului existentă la nivel internaţional. Noua accepţiune îi aparţine autoarei Raybaud-Turrillo (1997), care a formulat *patrimonialitatea substanţială*, ce implică: „o *dedublare a personalităţii* într-o *proprietate de afectare* şi o *proprietate de exploatare*”.

Date fiind argumentele şi contraargumentele aduse acestei stări de fapt la nivelul cercetărilor în plan teoretic subzistă totuşi întrebarea: *are sens să redefinim patrimoniul?* Pentru a schiţa un răspuns, pornim de la următoarea schemă care arată formele pe care le-a îmbrăcat conceptul de patrimoniu în drept şi contabilitate precum şi efectele redefinirii acestui concept. Reprezentarea redefinirii patrimoniului (patrimonialitatea substanţială) este făcută în mod dual: cazul doctrinei contabile germane şi viziunea autoarei Raybaud-Turrillo (1997), citată de I. Ionaşcu (2003: 60).

**Schema 11**

| | | |
|---|---|---|
| **PATRIMONIUL JURIDIC (ÎN DREPT)** | | |
| **PATRIMONIUL ECONOMICO-JURIDIC (ÎN CONTABILITATE)** | | |
| Bunuri economice<br>*ca obiecte de drepturi şi obligaţii* | = | Drepturi şi obligaţii |
| **PATRIMONIUL CONTABIL REDEFINIT** | | |
| Doctrina contabilă germană<br>*Proprietatea economică* | | |
| Patrimonialitatea substanţială | | |
| *Proprietate de afectare*<br>(asigură garanţia asupra falimentului şi conferă titularului un drept asupra valorii unui lucru, fiind o proprietate dematerializată) | + | *Proprietate de exploatare*<br>(drepturi de utilizare a bunurilor) |

Din punct de vedere teoretic, soluţiile prezentate par a rezolva problemele generate de unele tranzacţii ce nu implică transferul titlului de proprietate, în momentul încheierii acestora. Se ridică însă alte două întrebări. Orice schimbare în mediul economic generatoare de noi evenimente şi tranzacţii ce nu se vor încadra în aceste redefiniri va atrage după sine o nouă redefinire? Poate patrimoniul astfel redefinit să se impună la nivel internaţional? Dacă răspunsul la prima întrebare este în momentul de faţă doar o provocare a viitoarelor mecanisme economico - financiare, agrearea patrimoniului redefinit la nivel internaţional ni se pare - chiar şi ca o ipoteză formulată şi nelansată - destul de puţin probabilă.

Pornind de la aserţiunile de mai sus, considerăm justificată renunţarea la patrimoniu ca obiect de studiu al contabilităţii. În acest sens susţinem următoarea definiţie[508] a obiectului contabilităţii propusă de L. Olimid şi D. Calu, în RGCE (1999/4: 14): „*contabilitatea studiază efectele tranzacţiilor economice şi ale altor evenimente asupra situaţiei economice şi financiare, precum şi asupra performanţei unei entităţi contabile, în scopul informării utilizatorilor interni şi externi*. Entitatea contabilă este acea organizaţie sau activitate la nivelul căreia se întocmesc raportări contabile, adică întreprinderile societare sau nu, fundaţiile, instituţiile publice, etc.”.

### 5.4.2. Câteva comentarii vis-à-vis de principiile contabile existente

Deşi se pune tot mai mult accent pe calităţile informaţiilor contabile şi consecinţele ce decurg de aici, un element important în construirea tratamentelor contabile aferente diverselor tranzacţii îl reprezintă principiile contabile. Pentru realizarea unor comentarii vis-à-vis de principiile contabile ce acţionează în mod explicit în România, vom întocmi un tabel comparativ cu principiile contabile prezente în Legea contabilităţii, în Directiva a IV-a a CEE, reglementările contabile la nivel internaţional (Cadrul general şi IAS 1 (revizuit 1997)), Ordinul 94/2001 (fără a ne referi şi la cadrul general tradus) şi Ordinul 306/2002. În ce priveşte Cadrul general IASC/IASB, pe baza lui am încercat o regrupare pe verticală a principiilor contabile în trei categorii: concepte de bază, caracteristici calitative şi imagine fidelă/prezentare fidelă. Acolo unde un principiu este menţionat atât de cadrul general, cât şi de IAS 1 (paragrafele 20-37, despre politicile contabile) vom marca acest lucru prin: CG, IAS 1.

[508]Vis-a-vis de identificarea obiectului contabilităţii, în literatura de specialitate din secolul al XXI-lea s-au conturat mai mai multe opinii. Astfel, L. Olimid, în C. Caraiani şi L. Olimid (coordonatori) (2000: 14) susţine următoarele „contabilitatea studiază efectele tranzacţiilor economice şi ale altor evenimente asupra situaţiei economice şi financiare, precum şi asupra performanţei unei entităţi contabile, în scopul informării utilizatorilor interni şi externi”, iar A. Duţescu (2001: 30), consideră că „Standardele Internaţionale de Contabilitate au impus conceptul de <<poziţie financiară>> (<<active sau datorii nete>>) ca obiect de studiu al contabilităţii”. Pe de altă parte, M. Ristea, în O. Călin şi M. Ristea (2002: 50) pledează pentru „patrimoniu ca obiect de studiu al contabilităţii” (2002: 6), dar propune şi un „text pentru reflecţie şi analiză comparată”, în cadrul căruia susţine următoarele: „definiţia modernă a contabilităţii este mult mai complexă. În 1970, AICPA a statutat că rolul contabilităţii constă în a „furniza informaţii cantitative, preponderent de natură financiară, referitoare la entităţi economice şi care urmează a fi utilizate în luarea deciziilor economice”. N. Felagă, L. Malciu, Şt. Bunea (2002: 16) se pronunţă pentru „studiul contabilităţii ca practică socială”, iar O. Bojian (2003: 19) susţine că „la baza obiectului de studiu al contabilităţii a fost pus patrimoniul”. În cadrul unei analize cu privire la această problemă, I. Ionaşcu (2003: 57) apreciază că „este greu de spus care este obiectul de studiu al contabilităţii (sau dacă există un singur obiect de studiu)”.

**Tabel comparativ al principiilor contabile din reglementările româneşti, europene şi internaţionale**

| Principii contabile | Directiva a IV-a | Reglementări internaţionale (Cadrul general –CG şi IAS 1) | L. contab. 82/1991[509] | Ordinul 94/2001 | Ordinul 3062001 |
|---|---|---|---|---|---|
| | | **Concepte de bază:** | | | |
| • Principiul continuităţii activităţii | Da | CG, IAS 1 | Da | Da | Da |
| • Contabilitatea de angajamente | Existenţă implicită | CG, IAS 1 | Existenţă implicită | Existenţă implicită | Existenţă implicită |
| | | **Caracteristici calitative ale situaţiilor financiare** | | | |
| | | • ***Inteligibilitatea*** | | | |
| | | • ***Relevanţa:*** | | | |
| • Principiul pragului de semnificaţie | Nu | CG, IAS 1 | Nu | Da | Nu |
| | | • ***Credibilitatea:*** | | | |
| • Reprezentarea fidelă[510] | Nu | CG | Nu | Nu | Nu |
| • Principiul prevalenţei economicului asupra juridicului | Nu | CG | Nu | Da | Nu |
| • Neutralitatea | Nu | CG | Nu | Nu | Nu |
| • Principiul prudenţei | Da | CG | Da | Da | Da |
| • Integralitatea | Nu | CG | Nu | Nu | Nu |
| | | • ***Comparabilitatea*** | | | |
| **Principii contabile** | **Directiva a IV-a** | **Reglementări internaţionale (Cadrul general –CG şi IAS 1)** | **L. contab. 82/1991** | **Ordinul 94/2001** | **Ordinul 3062001** |
| • Principiul independenţei exerciţiilor | Da | Nu | Da | Da | Da |
| • Principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv | Da | Nu | Nu | Da | Da |
| • Principiul necompensării | Nu | IAS 1 | Da | Da | Da |
| • Principiul intangibilităţii bilanţului de descidere | Da | Nu | Da | Da | Da |
| • Evaluare la preţ de achiziţie sau cost de revenire (de producţie) | Da | Nu | Existenţă implicită[511] | Nu | Nu |
| • Principiul permanenţei metodelor | Da | IAS 1 (consecvenţa prezentării) | Da | Da | Da |
| • Imagine/prezentare fidelă | Nu | CG | Existenţă implicită[512] | Nu | Nu |

Remarcăm faptul că, *cu excepţia principiului necompensării*, principiile contabile existente în Regulamentul de aplicare a Legii 82/1991 sunt cele prevăzute în Directiva a IV-a a CEE. Principiul necompensării este preferat principiului evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv, din punctul nostru de vedere, aceasta fiind doar o diferenţă de formă, nu una de fond.

Comentariile asupra principiilor ce acţionează în mod explicit în România, la nivelul întreprinderilor ce aplică standardele internaţionale de contabiltiate, le vom face pornind de la următoarea afirmaţie a lui A. Roberts (2001): „Ordinul [403/1999, valabil şi pentru 94/2001 - n.a.] prescrie utilizarea unor principii contabile pentru întocmirea situaţiilor financiare, care îşi datorează originea mai mult IAS 1 decât Directivei a IV-a”. În acest sens, sunt semnalate următoarele aspecte:

509 Comentariile vizând principiile contabile au fost făcute pe marginea Regulamentului de aplicare a Legii contabilităţii (emis în baza prevederilor art. 42 din Legea contabilităţii nr. 82/1991).

510 *Faithful representation*, noţiune diferită de imaginea fidelă (true and fair view) sau prezentarea fidelă (fair presentation).

511 „Înregistrarea în contabilitate a bunurilor mobile şi imobile se face la valoare de achiziţie, de producţie, sau la preţul pieţei, după caz” - L 82/1991, art. 7.

512 „Bilanţul contabil ... trebuie să dea o imagine fidelă, clară şi completă...” – L. 82/1991, art. 10.

- existenţa *principiului necompensării,* prevăzut de IAS 1, dar inexistent sub acestă formă în cadrul Directivei a IV-a. Directiva prevede (7.31.1.e) că: „elementele posturilor de activ şi de pasiv trebuie să fie evaluate separat”. Interesant, în opinia noastră, este că Ordinul 403/1999 şi ulterior 94/2001 au reţinut în sfera principiilor contabile explicite, atât principiul necompensării cât şi cel al evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv, deşi conceptul de pasiv, concept cu rezonanţă juridică, nu este agreat la nivelul standardelor internaţionale de contabilitate, fiind preferate conceptele de *capitaluri proprii* şi *datorii.*

- adoptarea *principiului pragului de semnificaţie* (materiality), faptul că nu a fost menţionat explicit, atribuindu-se interdependenţei rezultat contabil - rezultat fiscal ce generează o cerere de date detaliate în vederea întocmirii raportărilor fiscale. Acest principiu nu este prezent în Directiva a IV-a;

- adoptarea *principiului prevalenţei economicului asupra juridicului* (substance over form principle).

Relativ la prezenţa *principiului prevalenţei economicului asupra juridicului* în reglementările contabile ale unei ţări de tradiţie patrimonialistă, cu o contabilitate dominată până recent de aspectele juridice, părerile sunt impărţite. Astfel, R. Teller citat de I. Ionaşcu în GCF (1999), apreciază că „afirmarea principiului <<substance over form>> nu pune în discuţie baza patrimonială a contabilităţii ci o întăreşte”. Aceasta înseamnă că, în cazul în care forma şi substanţa juridică nu coincid, substanţa trebuie să preleveze ducând la recalificarea juridică a operaţiei. Altfel spus, se ajunge la o nouă „încadrare” juridică a unei operaţii, în funcţie de natura lor. Este cazul contabilităţii operaţiilor de leasing din doctrina contabilă germană sau al bunurilor vândute cu clauza rezervei de proprietate din doctrina franceză - I. Ionaşcu în GCF (1999). Pe de altă parte, A. Roberts (2001) apreciază că „încorporarea acestui principiu [prevalenţei economicului asupra juridicului – n.a.] în reglementările contabile româneşti introduce o contradicţie potenţială cu alte componente ale acestor reglementări”. Contradicţia filosofică se referă la *patrimoniu* şi *principiul prevalenţei economicului asupra juridicului.* Astfel „pe de o parte, volumul I [din Reglementări - n.a.] utilizează conceptul de patrimoniu, pe de altă parte, volumele II şi III [referitoare la Cadrul General şi Standardele Internaţionale de Contabilitate - n.a.] îl resping”. Exemplul dat este cel clasic, al tratamentului contractelor de leasing financiar.

Menţinerea în cadrul Ordinului 94/2001 a *principiului intangibilităţii bilanţului de deschidere* şi introducerea printre principiile contabile explicite a *principiului evaluarii separate a elementelor de activ şi de pasiv* denotă, după părerea noastră, faptul ca s-a încercat încorporarea în legislaţia naţională, în egală măsură, a principiilor prevăzute de reglementările europene şi internaţionale. Neîncorporarea explicită a principiului de *evaluare la preţ de achiziţie sau cost de revenire (cost de*

*producţie)* ar putea fi justificată prin mediul inflaţionist ce caracterizează economia românească. Totuşi, cu ocazia primei recunoaşteri în contabilitate, principiul acţionează peste tot. La recunoaşterea ulterioara (bilanţ) pot apare însă şi alte reguli de evaluare.

De asemenea, nemenţionarea în mod explicit a *imaginii fidele* ca principiu credem că are legătură cu faptul că în mediul anglo-saxone este considerată *o cerinţă pe care trebuie s-o îndeplinească situaţiile financiare* (optică ce se regăseşte şi la nivelul IASC/IASB), iar în mediul continental este considerat un *obiectiv* (punct de vedere ce transpare şi din Directiva a IV-a a CEE). Având în vedere că reglementările precedente din România considerau imaginea fidelă ca fiind o cerinţă (bilanţul contabil trebuie să prezinte o imagine fidelă) a fost preferată menţinerea aceluiaşi punct de vedere.

Potrivit Directivei a IV-a a CEE (Art. 31 - f) „Bilanţul de deschidere a unui exerciţiu trebuie sa corespundă bilanţului de închidere a exerciţiului precedent”. Această regulă de evaluare este întâlnită în legislaţia actuală din România sub denumirea de *principiul intangibilităţii* (bilanţului de deschidere). Acţiunea acestui principiu influenţează tratamentul aplicat în corectarea erorilor fundamentale descoperite după întocmirea şi aprobarea bilanţului. Principiul nu permite corectarea erorii în bilanţul exerciţiului încheiat. Aceasta trebuie făcută în bilanţul aferent exerciţiului curent.

Erorile fundamentale sunt erorile descoperite în perioada curentă şi care au un prag de semnificaţie important, astfel încât situaţiile financiare corespunzătoare uneia sau mai multor perioade anterioare nu mai pot fi considerate ca prezentând încredere la data emiterii lor - IAS 8 - *Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale şi modificări ale politicilor contabile.* Potrivit acestui standard, există două modalităţi de corectare a erorilor fundamentale: tratamentul de bază şi tratamentul alternativ.

*Tratamentul de bază* implică modificarea soldului iniţial al *Rezultatului reportat* cu suma aferentă corectării erorii fundamentale înregistrate într-o perioadă anterioară. În plus, informaţiile necesare realizării de comparaţii trebuie recalculate în cazul în care acest lucru este posibil.

*Tratamentul alternativ permis* constă în modificarea rezultatului net corespunzător perioadei curente cu suma corespunzătoare erorii contabile ce trebuie corectată. De asemenea, informaţiile comparative trebuie prezentate în acelaşi fel în care au fost raportate în situaţiile financiare ale perioadei anterioare. Pe de altă parte, dacă acest lucru nu este impracticabil, trebuie prezentate informaţii adiţionale *pro forma,* pregătite în concordanţă cu cerinţele tratamentului de bază.

Tratamentul contabil de bază este recomandat de Comitetul Standardelor Internaţionale de Contabilitate şi aplicat în ţările anglo-saxone. Procesul de armonizare a contabilităţii din România atât cu Directiva a IV-a a CEE cât şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate a dus la menţinerea *principiului intangibilităţii bilanţului de deschidere* (enunţat de Directiva a IV-a).

Acesta interzice în fapt aplicarea tratamentului de bază cerut de IASC/IASB. În consecinţă, singurul tratament aplicabil este tratamentul alternativ.

În opinia noastră, introducerea principiului prevalenţei economicului asupra juridicului şi a principiului pragului de semnificaţie pentru întreprinderile care raportează potrivit standardelor internaţionale de contabilitate era necesară. Relativ la principiul intangibilităţii bilanţului, chiar dacă acesta figurează printre principiile enunţate de Directiva a IV-a şi este prezentat în Legea contabilităţii se putea renunţa la el. Oricum, menţionarea sa printre principiile explicite nu reprezintă un inconvenient major.

În ce priveşte întreprinderile care nu raportează potrivit standardelor internaţionale de contabilitate (aplică Ordinul 306/2002), generatoare de disensiuni conceptuale pare a fi doar inexistenţa principiului prevalenţei economicului asupra juridicului. În acest sens precizăm că, prin reglementările existente în domeniul leasingului exista trasată o linie de demarcaţie între contractele de leasing financiar şi cele de leasing operaţional (de exploatare) dar, pentru întreprinderile supuse Ordinului 306/2002 a fost omisă crearea un suport conceptual, probabil datorită faptului că s-a mers ad literam pe linia armonizării cu Directiva a IV-a a CEE, neluându-se în calcul că uneori exista un fond care reclama şi o formă.

### 5.4.3. Etape ale informării financiar-contabile în România

Informaţia deţine un rol primordial în societate. Mijloacele de informare sunt multiple, variind de la comunicarea verbală la cea prin intermediul celor mai sofisticate tehnici electronice. În domeniul financiar-contabil interfaţa o reprezintă *situaţiile financiare,* potrivit IAS 1 sau *conturile anuale,* potrivit Directivei a IV-a a CEE. În România, comunicarea acestor informaţii a cunoscut în perioada postdecembristă două forme de prezentare: *bilanţul contabil* (L82/1991) şi *situaţiile financiare* (OMF94/2001, respectiv OMF306/2002).

Înainte de a trece la comentarii vis-a-vis de documentele de sinteză ce au rol de interfaţă între producătorii de informaţii (întreprinderile) şi utilizatorii acestora precizăm că în perioada analizată de noi în cadrul acestui capitol sunt întâlnite două optici: *optica juridică* (cea în care bilanţul trebuie să ofere o imagine fidelă a *patrimoniului*), respectiv *optica economică* (potrivit căreia bilanţul trebuie să ofere o imagine fidelă a *poziţiei financiare).*

**Tabelul 43**

| Elemente | Optica juridică[513] | Optica economică[514] |
|---|---|---|
| **Active** | • *elemente ale patrimoniului având o valoare economică pozitivă* pentru întreprindere. | • o *resursă controlată* de către întreprindere ca rezultat al unor *evenimente trecute*, şi de la care se aşteaptă să genereze *beneficii economice viitoare* pentru întreprindere. |
| **Datorii** | • *elemente ale patrimoniului având o valoare economică negativă* pentru întreprindere (pasive externe). | • reprezintă o *obligaţie actuală* a întreprinderii ce decurge din *evenimente trecute* şi prin decontarea căreia se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care încorporează beneficiile economice. |
| **Capitaluri proprii** | • reprezintă mai mult decât diferenţa între valoarea activelor şi cea a datoriilor; în fapt ea măsoară averea sau capitalul în sensul financiar al termenului, pe care proprietarii săi l-au investit în întreprindere (situaţie netă, pasiv intern). | • reprezintă interesul rezidual al acţionarilor în activele unei întreprinderi, după deducerea tuturor datoriilor sale. |

## Modificări în prezentarea bilanţului unei întreprinderi

Bilanţul este unul din documentele de sinteză prin intermediul căruia se realizează informarea utilizatorilor de informaţii financiar-contabile la un moment dat. Conţinutul şi forma de prezentarea a bilanţului pot varia de la ţară la ţară. Astfel există bilanţ sub *formă de cont,* în care egalitatea bilanţieră este de forma Activ = Pasiv şi bilanţ sub *formă de listă,* ce evidenţiază situaţia netă: Activ net = Activ – Datorii. Modele de întocmire a bilanţului sau cerinţe privind unele informaţii ce trebuiesc să se regăsească în cadrul acestei situaţii financiare se găsesc în Directiva a IV-a a CEE, respectiv Standardul Internaţional de Contabilitate nr. 1 - *Prezentarea situaţiilor financiare.*

Concomitent cu aplicarea *Noului sistem contabil* cu începere de la 1 ianuarie 1994, în România, în mod similar situaţiei existente până în acela moment, forma de prezentare a bilanţului a fost cea *cont*, situaţie care a persistat până la apariţia Ordinului 403/1999. Acest model de bilanţ, inspirat din practica franceză se distinge totuşi de omologul său[515] prin faptul că activele erau prezentate doar la valoarea netă informaţii distincte referitoare la valoarea brută a activelor (costul istoric), amortizări şi provizioane fiind furnizate în cadrul Anexei (Regulamentul de aplicare a Legii Contabilităţii nr. 82/1991). Această situaţie poate fi considerată o prevalenţă a „tradiţiei" existente în România până în acel moment, cunoscut fiind faptul că, în perioada socialistă uzura mijloacelor fixe era, în mod similar amortizărilor şi provizioanelor, dedusă din valaorea activului. Un alt element de diferenţiere este reprezentat de faptul că, în Franţa, bilanţul este prezentat înaintea repartizării rezultatului, iar în România după repartizarea acestuia.

Începând cu 1 ianuarie 2000, pentru anumite întreprinderi ce îndeplinesc anumite criterii necesare aplicării Standardelor Internaţionale de Contabilitate (OMF 94/201), şi cu 1 ianuarie 2003 pentru întreprinderile ce îndeplinesc criteriile prevăzute de OMF 306/2002 bilanţula început să fie

---

[513] Având în vedere că în România nu există un Plan Contabil General în cadrul căruia să fie definite activul şi pasivul în variantele juridice am apelat, prin similitudine, la definiţiile date de Planul Contabil General Francez în paragrafele I.19, respectiv II. 36, citate de Bernard Colasse (1995: 96-98).

[514] Definiţiile sunt preluate din Cadrul general IASC/IASB.

[515]Modelul de bilanţ existent în Franţa implică prezentarea de informaţii atât în valori brute, cât şi nete. O machetă a unui bilanţ francez în sistem de bază este prezentată de N. Feleagă (1995: 219-224).

întocmit s*ub formă de listă*. Această formă de bilanţ prezintă, comparativ cu forma cont, următoarele *avantaje*: permite calculul fondului de rulment; oferă o deschidere spre analiza financiară; datoriile sunt prezentate pe două categorii de exigibilitate; prezenţa unor categorii de indicatori, spre exemplu: nevoia de fond de rulment.

Am remarcat că, la nivel internaţional, cele două modalităţi de prezentare a bilanţului coexistă. În fiecare ţară este preferată o anumită formă de prezentare. În Franţa, Statele Unite ale Americii, Germania este preferată forma de prezentare *cont*, în Regatul Unit al Marii Britanii e utilizată forma *listă.* Interesant este faptul că, prin Ordinul 403/1999 privind armonizarea cu Directiva a IV-a a CEE, înlocuit de Ordinul 94/2001, forma de bilanţ prevăzută pentru întreprinderile mari, cuprinse în Programul de dezvoltare a contabilităţii din România este cea *listă***.** Această schimbare, la prima vedere, pare a evidenţia avantajele acestei forme de prezentare. Având însă în vedere că în România, istoria a consemnat până la începutul secolului al XXI-lea doar existenţa formei de prezentare - cont şi că la nivel internaţional, nu se poate manifesta o preferinţă netă faţă de una din aceste două forme de prezentare, considerăm că decizia adoptării unui format de bilanţ listă pentru întreprinderile cuprinse în *Programul de dezvoltare a contabilităţii din România* a avut ca punct de plecare faptul că asigurarea consilierii în privinţa implementării Standardelor Internaţionale de Contabilitate a fost făcută de o echipă de scoţieni, membrii ai ICAS-ului. Ori este cunoscut faptul că în Regatul Unit al Marii Britanii forma de prezentare a bilanţului este listă. Acest trend a fost urmat ulterior şi de către întreprinderile ce aplică OMF 306/2002.

Se mai poate constata, concomitent cu apariţia noilor reglementări (OMF 94/2001 şi OMF306/2002) *dispariţia posturilor de Diferenţe de conversie- activ,* respectiv *Diferenţe de conversie – pasiv*. Acest fapt apare ca urmare a adoptării practicii agreate de IASC/IASB, potrivit căreia diferenţele latente de curs valutar generate de creanţele şi datoriile în devize nedecontate la sfârşitul exerciţiului afectează contul de profit şi pierdere, fiind înregistrate ca venituri (diferenţele favorabile) sau cheltuieli (diferenţele nefavorabile) – (IAS 21, paragrafele15, 16). De asemenea *Subvenţiile pentru investiţii* nu mai apar ca parte componentă a capitalului propriu. Acest tratament este consecinţa faptului că din punct de vedere contabil trebuiesc considerate, fie *Venituri înregistrate în avans*, fie să fie deduse din valoarea activului fix căruia îi sunt aferente – (IAS 20, paragrafele 12, 24).

În România, *principiul costului istoric*, deşi nu a fost enunţat în mod distinct, a fost prevăzut în cadrul Legii contabilităţii „înregistrarea în contabilitate a bunurilor mobile şi imobile se face la valoare de achiziţie, de producţie sau la preţul pieţei, după caz” – (L82/1991, art. 7). În ce priveşte reevaluarile făcute până în prezent, acestea au fost din iniţiativa Guvernului. Deşi întreprinderile ce intră sub incidenţa OMF 94/2001, ar putea să se prevaleze de prevederi în acest sens, cuprinse în

cadrul normelor contabile internaţionale (spre exemplu, IAS 15, 16, 29, 38), nu există un cadru fiscal adecvat.

Reglementările contabile aplicabile întreprinderilor mari reţin ca bază de evaluare *costul istoric*, însă permit şi utilizarea de tratamente contabile alternative -(OMF 94/2001: 5.33, 5.34). Acestea sunt: reevaluarea imobilizărilor corporale şi evaluarea prin metode care să ţină seama de inflaţie, pentru elementele prezentate în bilanţ, inclusiv capitalurile proprii şi contul de profit şi pierdere (aspecte recomandate la nivelul Directivei a IV-a a CEE, art. 33). Pe de altă parte, posibilitatea de utilizare a unor alte baze de evaluare alternative costului istoric este prevăzută la nivelul Cadrului general (inclus în OMF 94/2001). Astfel, în cadrul paragrafului 100 sunt prevăzute următoarele baze de evaluare: *costul istoric, costul curent, valaorea realizabilă (de decontare a obligaţiei)* şi *valoarea actualizată*. Remarcăm realizarea unei mixturi între recomandările Directivei a IV-a şi prevederile din Cadrul conceptual.

Utilizarea acestor tratamente contabile alternative presupune şi descrierea în cadrul notelor a efectelor aplicării lor. Din acest punct de vedere noile reglementări româneşti relative la armonizarea cu cerinţele europene şi internaţionale reprezintă un obiectiv îndeplinit.

**Etape în prezentarea performanţelor unei întreprinderi**

Prezentarea performanţei unei întreprinderi este realizată prin intermediul contului de profit şi pierdere. La nivel european, Directiva a IV-a a CEE descrie în cadrul articolelor 23-26 patru modalităţi de prezentare a contului de profit şi pierdere. Acestea sunt rezultatul combinării între cele două criterii de clasificare a cheltuielilor şi veniturilor: după *natură* şi după *destinaţie* (*funcţiile* întreprinderii) şi cele două forme de prezentare întâlnite: *listă* şi *cont*. Astfel întâlnim următoarele modalităţi de prezentare: sub forma de *listă,* cu clasificarea cheltuielilor şi veniturilor după *natură* (art. 23); sub formă de *cont,* cu clasificarea cheltuielilor şi veniturilor după *natură* (art.24); sub forma de *listă,* cu clasificarea cheltuielilor şi veniturilor după *funcţiile* întreprinderii (art. 25); sub formă de *cont,* cu clasificarea cheltuielilor şi veniturilor după *funcţiile* întreprinderii (art.26).

Prezentarea performanţelor întreprinderii în România a fost făcută în mod aproape liniar, urmând *modelul de prezentare natură-listă*. Această prezentare este liniară doar în ce priveşte forma, nu şi conţinutul. În acest sens semnalăm faptul că, iniţial, după model francez, era prevăzută o grupare a cheltuielilor şi veniturilor în elemente din *exploatare, financiare şi excepţionale*. Apariţia reglementărilor ce au drept obiectiv armonizarea contabilităţii din România cu cerinţele europene şi internaţionale în domeniu (OMF 94/2001), respectiv doar cu cele europene (OMF 306/2002) au dus la regruparea cheltuielilor şi veniturilor în elemente din *exploatare, financiare şi extraordinare*. Această distincţie nu este doar una de formă, ci de fond.

Trebuie să menţionăm că potrivit accepţiunii normelor contabile internaţionale există *elemente excepţionale,* dar acestea fac parte alături de elementele generate de activitatea de exploatare şi elemetele generate de activităţile financiare din *rezultatul curent***.** Nu trebuie confundate cheltuielile şi veniturile excepţionale prezentate în Directiva a IV-a europeană şi Legea contabilităţii nr. 82/1991 cu cheltuielile şi veniturile excepţionale prezentate de Standardele Internaţionale de Contabilitate. De asemenea, sfera elementelor extraordinare nu este identică cu cea a elementelor excepţionale prezentate de reglementările europene şi legea contabilităţii. Elementele extraordinare sunt „venituri sau cheltuieli ce rezultă din evenimente sau tranzacţii care sunt în mod clar *distincte faţă de activităţile curente* ale unei întreprinderi şi, tocmai de aceea, *nu* se aşteaptă ca ele *să se repete frecvent sau regulat*" - Standardele Internaţionale de Contabilitate 2002 – Glosar de termeni. În cazul în care doar una din cele două cerinţe evidenţiate mai sus este îndeplini, elementul respectiv este considerat excepţional. Directiva a IV-a a CEE, referindu-se la elementele excepţionale, următoarele: „la posturile *Venituri excepţionale* şi *Cheltuieli excepţionale* trebuie să figureze veniturile sau cheltuielile care *nu provin din activităţile de bază ale întreprinderii"* – (Directiva a IV-a a CEE, articolul 29).

Observăm că sfera elementelor extraordinare este mai restrânsă decât cea a elementelor excepţionale (în accepţiunea de mai sus). În altă ordine de idei, elementele excepţionale din reglementările europene, privite prin prisma cerinţelor Standardelor Internaţionale de Contabilitate, pot fi încadrate fie ca elemente excepţionale din cadrul rezultatului curent (de exemplu veniturile şi cheltuielile din cedarea activelor), fie ca elemente extraordinare (de exemplu pierderile din calamităţi naturale, exproprieri). OMF 94/2001 şi OMF 306/2002 utilizează noţiunea de elemente extraordinare în mod explicit, conţinutul acestei noţiuni nefiind delimitat, fapt ce poate crea anumite ambiguităţi dacă nu este analizată în tandem cu explicaţiile din IAS-uri.

O schemă de demarcaţie a elementelor excepţionale şi extraordinare este prezentată mai jos – L. Olimid şi D. Calu în CEAA (1999/4).

**Tabelul 44**

| Directiva a IV-a a CEE<br>Legea contabilităţii nr. 82/1991 | Standardele Internaţionale de Contabilitate |
|---|---|
| Elemente din exploatare<br>Elemente financiare<br>*Elemente curente*<br>*Elemente excepţionale:*<br>• Nu provin din activităţile de bază | Elemente din exploatare<br>Elemente financiare<br>*Elemente excepţionale*<br>▪ Au aceeaşi natură cu elementele curente, dar mărimea sau incidenţa lor este deosebită (FRS1 Reporting Financial Performance).<br>*Elemente curente*<br>*Elemente extraordinare:*<br>• Provin din evenimente sau tranzacţii distincte de activităţile curente ale întreprinderii;<br>• Nu se repetă în mod frecvent sau regulat |

În ce priveşte modalitatea de prezentare a contului de profit şi pierdere, Regulamentul de aplicare a Legii contabilităţii nr. 82/1991 prevedea la articolul 136: „Contul de profit şi pierdere

cuprinde: cifra de afaceri, veniturile şi cheltuielile exerciţiului, *grupate după natura lor* precum şi rezultatul exerciţiului" [s.n.]. Această prezentare este conformă cu Directiva a IV-a a CEE, iar Standardul Internaţional de Contabilitate nr. 1 (revizuit) *Prezentarea situaţiilor financiare* o permite. Este cunoscut faptul că structurarea cheltuielilor după natură are ca avantaj determinarea indicatorilor *producţia exerciţiului* şi *valoarea adăugată* la nivelul întreprinderii, indicatori care, prin agregare, conduc la calculul produsului intern brut. Totodată, informaţiile asupra naturii cheltuielilor sunt utile la estimarea viitoarelor fluxuri de numerar – (IAS 1, paragraful 84).

Reglementările ulterioare în domeniu (OMF 94/2001 şi OMF 306/2002) prevăd o modalitate duală de prezentare a performanţei unei întreprinderi: reflectarea *cheltuielilor de exploatare după natura lor în contul de profit şi pierdere*, dublată de o *defalcare pe destinaţii (funcţiuni)* a aceloraşi cheltuieli în cadrul Notei 4 *Analiza rezultatului din exploatare*. Detalierea cheltuielilor de exploatare după destinaţii permite determinarea marjei brute, ca diferenţă între cifra de afaceri şi costul bunurilor vândute sau prestaţiilor furnizate, iar pe această bază se poate compara eficienţa gestiunii firmelor. IAS 1 – *Prezentarea situaţiilor financiare*[516] cere ca informaţiile în legătură cu natura unor cheltuieli să fie furnizate întotdeauna atunci când o întreprindere alege prezentarea după destinaţie. Remarcăm că, în România, OMF 94/2001, şi chiar, în mod surprinzător poate, OMF 306/2002 depăşesc cerinţele standardelor internaţionale de contabilitate prin faptul că impun, pe lângă detalierea cheltuielilor după natură, şi o prezentare a acestora după destinaţii, în cadrul notelor la situaţiile financiare. O astfel de situaţie fusese anticipată de M. Ristea (1997: 287), care aprecia că „din punct de vedere metodologic nu este exclusă nici varianta decompoziţiei contului de rezultate prin funcţii şi cont de rezultate prin natură".

L. Olimid şi D. Calu (1999) apreciază că plusul de informaţii oferit investitorilor străini, prin prezentarea unei regrupări a cheltuielilor după destinaţii, reprezintă un pas înainte spre creşterea *inteligibilităţii* situaţiilor financiare din România pentru orice investitor aviza, dar „există însă şi informaţii, ce pot, în anumite circumstanţe, îmbrăca forma unor *nisipuri mişcătoare*". În acest sens este efectuată o comparaţie între reglementările existente în România şi IAS 1 - *Prezentarea situaţiilor financiare* şi constată că „varianta românească, respectă prevederile Directivei a IV-a a CEE, dar este în disonanţă cu paragraful 81 al acestui standard care cere ca prezentarea variaţiei stocurilor de produse finite în cursul perioadei să nu sugereze că astfel de valori reprezintă venituri. Este vorba de contul 711 *Variaţia stocurilor*, cont ce figurează încă printre veniturile din exploatare. În realitate, soldul creditor al acestui cont nu reprezintă un venit realizat; el doar compensează cheltuielile efectuate pentru producţia nevândută. Profitul se obţine, în cele din urmă, tot ca

[516] IAS 1, paragraful 83 precizează că „întreprinderile care clasifică cheltuielile după funcţie trebuie să prezinte informaţii suplimentare des pre natura cheltuielilor, inclusiv cheltuielile cu amortizarea şi cu personalul".

diferenţă între veniturile din vânzarea producţiei şi cheltuielile corespunzătoare, ca în schema următoare" :

**Schema 12**

| Cont de profit şi pierdere | |
|---|---|
| Cheltuieli de exploatare, după natura lor:<br>- aferente producţiei vândute;<br>- aferente producţiei nevândute. | - Venituri din vânzarea produselor finite;<br>- Variaţia stocurilor:<br>▪ Soldul creditor reprezintă costul de producţie al producţiei fabricate în cursul perioadei şi nevândute;<br>▪ Soldul debitor reprezintă costul de producţie al producţiei fabricate în perioada anterioară şi vândute în perioada curentă. |

De asemena, este remarcat faptul că „ar fi fost de preferat adoptarea variantei prevăzută în cadrul IAS 1, conform căreia *Variaţia stocurilor de produse finite şi producţie în curs de execuţie* este plasată printre cheltuielile de exploatare". În acest sens, tratamentul contabil este următorul: dacă soldul contului 711 *Variaţia stocurilor* este creditor, atunci el va fi trecut cu semnul minus printre cheltuielile de exploatare (pentru a obţine cheltuielile aferente veniturilor din vânzare, mai mici decât cheltuielile înregistrate după natura lor), iar dacă soldul este debitor va fi trecut cu semnul plus (pentru a obţine cheltuielile aferente veniturilor din vânzare, mai mari decât cheltuielile înregistrate după natura lor). Motivaţia este aceea că „prezenţa *Variaţiei stocurilor* în continuare printre conturile de venituri poate induce în eroare pe unii utilizatori obişnuiţi cu prezentarea contului de profit şi pierdere după destinaţie".

Modificările semnalate anterior privind performanţele întreprinderii reprezintă un pas înainte spre creşterea comparabilităţii informaţiilor prezentate în cadrul situaţiilor financiare.

***Locul şi rolul situaţiei fluxurilor de numerar în informarea financiar-contabilă***

IAS 7 - *Situaţia fluxurilor de trezorerie* prevede întocmirea unei astfel de situaţii. Una din întrebările care ar putea fi formulată de o persoană mai puţin iniţiată în domeniul contabilităţii este următoarea: care este utilitatea unei astfel de situaţii?

Unul din răspunsurile posibile ar fi generat de faptul că se practică o contabilitate de angajamente. Este cunoscut faptul că există venituri ce generează încasări dar şi venituri negeneratoare de încasări. De asemenea unele cheltuieli generează plăţi, iar alte cheltuieli nu sunt urmate de plăţi. Deci, profitul, calculat ca diferenţă între venituri şi cheltuieli, nu este identic cu valoarea lichidităţilor existente la un moment dat la dispoziţia unei întreprinderi. În consecinţă bilanţul şi contul de profit şi pierdere nu oferă suficiente informaţii despre modul de gestionare a trezoreriei unei întreprinderi.

Pe de altă parte este necesară o informare cât mai bună a utilizatorilor situaţiilor financiare cu privire la capacitatea unei întreprinderi de a efectua plăţi, necesităţile de lichidităţi ale acesteia, precum şi pentru a compara rezultatele diferitelor întreprinderi, eliminând impactul folosirii unor metode contabile diferite pentru tranzacţii similare. Pentru a fi oferite aceste informaţii este necesară întocmirea fluxurilor de numerar.

Potrivit unui studiu efectuat[517] asupra a 78 societăţi listate la London Stock Exchange, tabloul fluxurilor de trezorerie este util îndeosebi în „analiza trezoreriei din activitatea de exploatare" şi „determinarea gradului de acoperire a dividendelor şi dobânzilor cu fluxuri de trezorerie nete de impozitul pe profit".

Am precizat faptul că, la nivel internaţional întocmirea acestei situaţii este cerută de IAS 7 *Situaţiile fluxurilor de numerar*, în cadrul căruia se precizează faptul că rolul *Situaţiei fluxurilor de numerar* este acela de a raporta fluxurile de numerar din perioada respectivă, fluxuri clasificate pe activităţi de exploatare, investiţie şi finanţare. Aceasta poate fi întocmită utilizând *metoda directă* sau *metoda indirectă,* cele două metode fiind aplicabile doar activităţilor de exploatare.

Prin Legea contabilităţii nr. 82/1991, situaţiile financiare care trebuiau întocmite erau numite bilanţ contabil şi cuprindeau: bilanţul, contul de profit şi pierdere, anexa şi raportul de gestiune. Până la apariţia OMF 403/1999 nu au existat reglementări legale sau cerinţe ale Bursei referitoare la întocmirea situaţiei fluxurilor de trezorerie. Importanţa şi modul de întocmire al Situaţiei fluxurilor de trezorerie au fost mediatizate doar în literatura de specialitate[518]. Prima reglementare emisă cu privire la armonizarea cu Directiva a IV-a a CEE şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate (OMF 403/1999) enumeră Situaţia fluxurilor de trezorerie printre situaţiile financiare anuale, dar nu prezintă informaţii cu privire la conţinutul acesteia şi modul de întocmire. Ulterior, prin Ordinul 94/2001 se remediază acest neajuns. Comparativ cu IAS 7 - Situaţia fluxurilor de trezorerie, în cadrul OMF 94/2001 încasările şi plăţile sunt prezentate mai în detaliu faţă de exemplul dat în anexa la IAS 7 - Situaţia fluxurilor de trezorerie, dar nu există diferenţieri de fond. În prezent, această situaţie este ceruă doar pentru întreprinderile care aplică reglementările cuprinse în acest ordin, celelalte întreprinderi neavând obligativitatea întocmirii unei astfel de situaţii.

**Informarea financiar-contabilă prin intermediul notelor (anexelor) contabile: scurtă retrospectivă**

[517] *FRS 1 Cash Flow Statements – a new tehnique for financial analyses,* de J. M. Broadbent, B. W. Webb şi T.Hassal , citaţi de M. Ristea (1996: 330).

[518]Până în momentul apariţiei în România a reglementărilor privind întocmirea unei astfel de situaţii, M. Ristea (1994: 360-361), M. Ristea (1995: 503-504), N. Feleagă (1996: 94-121), M. Ristea (1996: 315-332); M. Ristea (1997: 484-504), N.Feleagă şi I. Ionaşcu (1998: 218-241) analizează această situaţie financiară sub denumirea de *Tabloul fluxurilor de trezorerie.*

Informaţiile prezentate în bilanţ, cont de profit şi pierdere şi tabloul fluxurilor de trezorerie nu oferă suficiente date utilizatorilor de informaţii financiar - contabile. Detalierile şi explicaţiile sunt oferite de notele la conturile anuale sau anexele la situaţiile financiare, în funcţie de sistemul de referinţă în care ne situăm. Dualitatea terminologică note - anexe, reclamă câteva comentarii. Astfel, în momentul implementării la 1 ianuarie 1994 a „noului sistem contabil" în România, în cadrul articolului 43 din Directiva a IV-a a CEE era prezentat conţinutul minimal al anexei, în timp ce în IAS 5 – Informaţii ce trebuiesc prezentate în cadrul situaţiilor financiare (versiunea revizuită în 1994), sunt amintite notele la situaţiile financiare, fără a fi prezentată structura acestora. Diferenţa dintre anexe şi note nu este doar una de formă, ci una de fond. Originile acesteia sunt generate de faptul că, la nivel internaţional s-a impus viziunea anglo-saxonă, potrivit căreia notele reprezintă un ansamblu de informaţii amestecate care detaliază, dezvoltă şi comentează unele elemente din cadrul celorlalte situaţii financiare. Elementele prevăzute de Directiva a IV-a a CEE a fi incluse în cadrul anexelor nu sugerau atât de mult ideea de schematizare, întâlnită în practica unor ţări (Franţa, România) şi care a condus la delimitarea unor diferenţe marcante. În acest sens, A. Roberts (2002) apreciază că: „abordarea franceză a convenţionalizat şi schematizat această <<anexă>>, punând-o pe picior de egalitate (Matt şi Michol, 1998) cu bilanţul şi contul e profit şi pierdere".

Istoria contabilităţii postdecembriste din România a consemnat până în prezent atât existenţa anexelor, cât şi cea a noteor la situaţiile financiare. Astfel, Legea contabilităţii nr. 82/1991[519] din România a prevăzut completarea unui anumit număr de anexe, al căror format era standardizat, iar reglementările contabile ulterioare (OMF 403/1999, OMF 94/2001, respectiv OMF 306/2002) au prevăzut un anumit număr de note. În cele ce urmează, prezentăm câteva idei referitoare la conţinutul şi structura acestora.

Anexa nr. 1 – Repartizarea profitului avea rolul de a oferi utilizatorilor de informaţii financiar-contabile o detaliere a destinaţiilor profitului. Informaţii despre modul de distribuire a profitului sunt oferite şi de Nota 3, cu aceeaşi denumire. Detalierea cerută este mai restrânsă, oferindu-se informaţii despre repartizarea profitului la rezervele legale, pentru acoperirea pierderii contabile şi dividende cât şi despre profitul nerepartizat. În mod evident conţinutul Notei 3 are caracter de exemplu, putând fi detaliată de la caz la caz.

Anexa nr. 2 - Situaţia stocurilor şi a producţiei în curs oferea informaţii despre valoarea brută a elementelor menţionate. În cadrul notelor nu este prevăzută în mod distinct o notă ce are drept scop prezentarea de informaţii despre valoarea brută a stocurilor.

---

[519] Ordinea de prezentarea şi uneori structura anexelor a fost modificată prin Normele metodologice de întocmire a bilanţului contabil emise de Ministerul Finanţelor. În prezenta lucrare am ţinut seama de varianta de prezentare propusă pentru anul 2000.

Anexa nr. 3 - Situaţia creanţelor şi datoriilor oferea informaţii suplimentare cu privire la creanţele sub 1 an şi cele peste 1 an, datoriile fiind împărţite în datorii sub 1 an (pe termen scurt), datorii între 1 şi 5 ani (pe termen mediu) şi datorii peste 5 ani (pe termen lung). Practica britanică (cu prezentarea bilanţului listă), regăsită şi în recentele reglementări din România relative la armonizarea contabilă, prin distincţia curent/ termen lung existentă în cadrul bilanţului suplineşte o parte din informaţiile oferite de această anexă. Totuşi, în cadrul Notei 5, cu aceeaşi denumire, a fost reţinut acelaşi model de detaliere a crenţelor şi datoriilor (creanţele şi datoriile sub 1 an erau deja prezentate separat în bilanţ în cadrul elementelor curente). Se ajunge astfel la o dublare a informaţiei despre lichiditatea creanţelor. Detalierea datoriilor ar fi putut fi făcută doar în cazul celor pe termen mediu şi lung.

Anexa nr. 4 - Situaţia altor provizioane conţinea informaţii despre Provizioanele reglementate, Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli şi Provizioanele pentru depreciere (a stocurilor sau creanţelor). Provizioanele reglementate[520] nu au fost niciodată puse în practică, acestea fiind doar o structură vidă, existenţa acestora fiind considerată de M. Ristea (2000: 86) „o abdicare „temporară" şi „divulgată" de la ceea ce este adevăr contabil". După începerea procesului de armonizare cu Directivele contabile europene şi Standardele Internaţionale de Contabilitate, această structură nu a mai fost inclusă în planul de conturi. În ceea ce priveşte Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli, erau oferite informaţii despre constituirile şi anulările ce au avut loc în cursul exerciţiului financiar. Aceeaşi structură de prezentare a provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli este regăsită în Nota 2 – Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli. De asemenea sunt oferite informaţii despre provizioanele pentru deprecierea creanţelor constituite sau reluate în decursul exerciţiului financiar. Notele nu oferă informaţii despre Provizioanele pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs şi Provizioanele pentru deprecierea creanţelor. Informaţii despre valoarea provizionelor pentru depreciere constituite sau anulate ar putea fi oferite în cadrul Notei 6 – Principii, politici şi metode contabile. După modelul prezentărilor anglo-saxone, ar putea fi oferite aici informaţii despre provizioanele pentru depreciere constituite ca urmare a principiului prudenţei.

Anexa nr. 5 a) – Date informative era structurată în şase subdiviziuni: (A) Date informative privind rezultatele înregistrate, ce cuprinde informaţii despre unităţile ce au realizat profit şi unităţile ce au realizat pierdere; (B) Date informative privind situaţia indicatorilor, ce oferă informaţii despre personalul întreprinderii, salariile oferite, tipul de activitate comercială ce a contribuit la realizarea veniturilor, particularităţi privind mijloacele fixe şi amortizarea acestora,

---

[520]Provizioanele reglementate sunt considerate în mediul anglo-saxon drept o poluare fiscală a conturilor (şi în mod implicit nu sunt agreate de IASC/ IASB), dar în perioada reformei sistemului contabil din România de la începutul anilor '90 erau utilizate în practica ţărilor continentale (Franţa).

cheltuielile social-culturale; (C) Date informative privind evoluţia creditelor, ce oferă informaţii detaliate despre anumite categorii de credite; (D) Denumirea indicatorilor, ce oferă informaţii despre TVA de recuperat; (E) Date privind alocaţiile de la buget, ce oferă informaţii despre primirea şi consumarea alocaţiilor de la buget; (F) Date privind investiţiile străine în România, ce cuprinde date despre participarea investitorilor străini la capitalul social al întreprinderii.

Anexa nr. 5 b) – Plăţi restante, cuprindea informaţii despre exigibilitatea datoriilor faţa de furnizori, bugetul statului sau creditele bancare nerambursate la scadenţă şi scopul în care au fost contractate aceste datorii (pentru activitatea curentă sau pentru investiţii). Informaţii de acestă natură nu sunt cerute în mod explicit în cadrul notelor. Ele sunt prezentate în mod implicit în cadrul Notei 5 - Situaţia creanţelor şi datoriilor.

Anexa nr. 5 c) – Impozite, taxe şi alte obligaţii datorate şi vărsate oferea o detaliere a acestora în datorii către Bugetul de stat şi către bugetele locale. Sunt oferite informaţii despre sumele datorate, cele vărsate efectiv şi cele rămase de vărsat sau vărsate în plus. Această anexă este utilă îndeosebi Administraţiilor fiscale. Probabil din această cauză, în cadrul Notelor nu se prevede în mod explicit prezentarea de astfel de informaţii.

Anexa nr. 6 - Situaţia activelor imobilizate era subîmpărţită în trei părţi: A – Valoarea brută şi B – Amortizări şi C – Provizioane pentru depreciere. Rolul acesteia era de a oferi informaţii suplimentare relativ la valoarea de intreare a activelor imobilizate (în bilanţ activele imobilizate sunt prezentate la valoare netă). Informaţii similare sunt oferite în cadrul Notei 1.

Anexa nr. 7 – Alte informaţii privind regulile şi metodele contabile şi date complementare era structurată în: I. Informaţii asupra regulilor şi metodelor contabile folosite şi II. Alte informaţii. Aceasta este singura anexă ce oferea informaţii care nu erau strict cifrice. În prima parte - Informaţii asupra regulilor şi metodelor contabile folosite trebuiau prezentate informaţii despre: modul de evaluare a diferitelor poziţii din bilanţ şi contul de profit şi pierdere; metodele de calcul pentru amortismente şi provizioane; derogările de la principiile contabile; eventuala absenţă a comparabilităţii conturilor însoţită de comentariile adecvate. Aceste informaţii pot fi regăsite în cadrul Notei 6 – Principii, politici şi metode contabile. În cadrul părţii a doua Alte informaţii se aveau în vedere: tranzacţiile ce nu afectează patrimoniul întreprinderii (angajamente financiare reflectate în conturi în afara bilanţului), informaţiile referitoare la modificarea capitalului, analiza anumitor conturi (acţiuni proprii, cheltuieli şi venituri excepţionale, cheltuieli şi venituri pentru exerciţiul anterior, diferenţe de conversie, alte conturi, sume neclarificate în soldul contului 473), precum şi alte elemente semnificative (comentarii asupra cifrei de afaceri, evenimentele posterioare închiderii exerciţiului care nu au fost contabilizate în conturile exerciţiului închis, elemente contabilizate în conturile exerciţiului închis, dar care priveau exerciţiile precedente (eventuale erori constatate după aprobarea şi

depunerea bilanţului contabil), alte informaţii pe care unitatea consideră că este necesar să le prezinte). Informaţiile despre acţiunile proprii se regăsesc în Nota 7 Acţiuni şi obligaţiuni, într-un mod mult mai detaliat.

Un plus informaţional faţă de cele ce erau oferite de anexe este furnizat de următoarele note:

- Nota 4 – Analiza rezultatului din exploatare, în cadrul căreia este defalcat pe destinaţii rezultatul exerciţiului din activitatea de exploatare.
- Nota 6 – Principii, politici şi metode contabile oferă informaţii detaliate despre abaterile de la principiile contabile, despre tratamentele contabile alternative şi despre dobânzile incluse în costul de producţie. Prezentarea politicilor contabile conduce la creşterea inteligibilităţii şi comparabilităţii în spaţiu a informaţiilor financiar-contabile.
- Nota 7 – Acţiuni şi obligaţiuni oferă în mod suplimentar informaţiilor ce erau cerute în cadrul Anexei 7, cu privire la acţiunile proprii, detalii despre răscumpărarea de acţiuni, acţiunile emise în impul exerciţiului financiar, obligaţiunile emise.
- Nota 8 – Informaţii privind, salariaţii, administratorii şi directorii sunt grupate în informaţii despre administratori şi directori şi informaţii despre salariaţi. Informaţiile despre administratori şi directori se referă la plata pensiilor către foştii directori, valoarea avansurilor şi a creditelor acordate acestora în timpul exerciţiului, garanţiile asumate de întreprindere în numele acestora. Informaţiile despre salariaţi sunt similare celor ce erau prezentate în Anexa 5.a).
- Nota 9 – Exemple de calcul şi analiză a principalilor indicatori economico-financiari prezintă modul de calcul al următoarelor categorii de indicatori: de lichiditate, de risc, de activitate (indicatori de gestiune), de profitabilitate şi indicatori privind rezultatul pe acţiune. Prezentarea acestor categorii de indicatori împreună cu o înterpretare adecvată conduce la creşterea inteligibilităţii şi relevanţei situaţiilor financiare.
- Nota 10 – Alte informaţii oferă informaţii cu privire la prezentarea întreprinderii, relaţiile dintre aceasta şi filiale sau alte întreprinderi asociate, modalitatea de conversie a tranzacţiilor financiare exprimate în monedă străină, informaţii referitoare la impozitul pe profit, cifra de afaceri, cheltuielile cu chiriile şi ratele achitate între-un contract de leasing operaţional, onorariile plătite auditorilor, angajamentele acordate şi cele primite.

Faţă de versiunea notelor prezentată de Ordinul 403/1999, remarcăm: dispariţia notei referitoare la capitalurile proprii, fapt ce îl explicăm prin apariţia Situaţiei modificărilor capitalurilor proprii, respectiv apariţia notei ce prezintă modele de calcul şi analiză a principalilor indicatori economico-financiari.

Structura notelor reprezintă un pas făcut spre conformitatea cu cerinţele Standardelor Internaţionale de Contabilitate. Detalierile prevăzute de Ordinul 94/2001 păstrează doar într-o

oarecare măsură caracterul „cifric” al anexelor (patru din vechile anexe se regăsesc în cadrul notelor), totuşi nu este cerută prezentarea în cadrul notelor explicative a unor informaţii, în opinia noastră, necesare: recunoaşterea veniturilor, tratamentul contabil utilizat în cazul contractelor de construcţii, costurile de dezvoltare, contabilitate de inflaţie, subvenţiile guvernamentale. De asemenea apreciem că structura Notei 7 - Acţiuni şi obligaţiuni, Notei 8 - Informaţii privind salariaţii, administratorii şi directorii şi cea a Notei 10 Alte informaţii au avut la bază cu preponderenţă prevederile Directivei a IV-a a CEE.

Referitor la înlocuirea anexelor de către notele la situaţiile financiare, A. Roberts (2001) apreciază că: „schimbarea terminologiei în reglementările româneşti, se poate spune că reprezintă o schimbare de abordare: notele vor fi un ansamblu de informaţii amestecate, în stil anglo-saxon, care detaliază, dezvoltă şi comentează cu privire la alte elemente ale situaţiilor financiare”.

**Situaţia modificării capitalurilor proprii - „corolar al avuţiei proprietarilor”**

În cadrul IAS 1 – Prezentarea situaţiilor financiare se menţionează în mod explicit necesitatea întocmirii în cadrul unui set complet de situaţii financiare a unei situaţii care să reflecte fie toate modificările capitalului propriu, fie modificările capitalului propriu, altele decât acelea provenind din tranzacţii de capital cu proprietarii şi distribuiri către proprietari - (IAS 1, paragraful 7). Potrivit acestui standard, situaţia modificărilor capitalului propriu evidenţiază următoarele: profitul net sau pierderea netă a perioadei; fiecare element de venit sau cheltuială, câştig sau pierdere care, aşa cum este cerut şi de alte standarde, este recunoscut direct în capitalul propriu, precum şi totalul acestor elemente; respectiv efectul cumulativ al modificărilor politicilor contabile şi corecţia erorilor fundamentale abordate în cadrul tratamentelor de bază prezentate în IAS 8 – Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale şi modificări ale politicilor contabile – (IAS 1, paragraful 86). În plus întreprinderile trebuie să prezinte, fie în situaţia modificărilor capitalului propriu, fie în note: tranzacţiile de capital cu proprietarii şi distribuirile către aceştia; soldul profitului cumulat sau al pierderii cumulate la începutul perioadei şi la data bilanţului şi modificările pe parcursul perioadei; şi o reconciliere între valoarea contabilă a fiecărei clase de capital propriu, prime de capital şi fiecare rezervă de la începutul şi sfârşitul perioadei, prezentând distinct fiecare modificare – (IAS 1, paragraful 86).. Fără a fi parte integrantă a IAS 1 – Prezentarea situaţiilor financiare, sunt prezentate şi două modele de întocmire a Situaţiei modificărilor capitalului propriu: Situaţia modificărilor capitalului propriu, respectiv Situaţia câştigurilor şi pierderilor recunoscute pentru exerciţiul încheiat.

Cerinţa întocmirii unei situaţii a modificărilor capitalului propriu a apărut pentru prima dată în IAS 1 (1997) în cazul întocmirii situaţiilor financiare aferente anului 1998. Practica

raportărilor financiare potrivit GAAP şi normele ASC prevedeau deja acest lucru. În Directiva a IV-a a CEE nu era specificată necesitatea întocmirii unei astfel de situaţii.

În România, Legea contabilităţii nr. 82/1991 nu prevedea întocmirea unei situaţii a modificării capitalurilor proprii. Prima reglementare contabilă care îşi propunea armonizarea contabilităţii cu realitatea contabilă europeană şi internaţională (OMF 403/1999) nu prevedea nici ea întocmirea unei situaţii a modificărilor capitalului propriu. Faptul că Directiva a IV-a a CEE nu cerea întocmirea unei astfel de situaţii poate justifica neincluderea în setul de situaţii financiare cerute de Ordinul 403/1999 privind armonizarea contabilităţii cu Directivele europene şi Standardele Internaţionale de Contabilitate a Situaţiei modificărilor capitalului propriu. Prin publicarea Ordinului 94/2001 privind Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate este rectificată această diferenţă faţă de normele contabile internaţionale.

Ultimile reglementări contabile româneşti, aplicabile în mod gradual societăţilor ce îndeplinesc anumite condiţii prezintă o situaţie a modificărilor capitalului propriu asemănatoare cu prima variantă prezentată în cadrul IAS 1 Prezentarea situaţiilor financiare. Faţă de modelul prezentat în cadrul acestui standard se remarcă detalierea rezervelor potrivit planului de conturi şi prezenţa suplimentară a Rezultatului reportat. Standardele Internaţionale de Contabilitate nu prevăd o poziţie numită Rezultat reportat. Considerăm ca inexistenţa acesteia are drept cauză: puternica influenţa a organismelor de normalizare din mediul anglo-saxon la nivelul Comitetului Standardelor Internaţionale de Contabilitate .

Trecerea de la raportarea potrivit normelor ataşate Legii contabilităţii 82/1991 la raportarea conform Standardelor Internaţionale de Contabilitate a generat o diferenţă la nivelul prezentării rezultatului întreprinderii: apariţia unei poziţii distincte Rezultat reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai putin IAS 29 (Raportarea financiară în economiile hiperinflaţioniste).

O altă subdiviziune a rezultatului reportat este Rezultatul reportat provenit din modificarea politicilor contabile. Aici trebuia luată în calcul în general schimbarea metodelor de amortizare şi de evaluare a stocurilor.

Alternativa prezentată de IAS 1 - Situaţia câştigurilor şi pierderilor recunoscute pentru exerciţiul încheiat nu este exemplificată în cadrul OMF 94/2001, iar pentru întreprinderile ce nu intră sub incidenţa acestei reglementări, întocmirea unei situaţii a cpitalurilor proprii nu reprezintă o necesitate.

## 5.5. Perspective ale dezvoltării contabilităţii în contextul globalizării economice

În ultima parte a secolului al XX-lea şi la începutul secolului al XXI-lea, un fenomen popularizat şi controversat în egală măsură şi-a pus amprenta asupra economiilor existente la nivel mondial: globalizarea.În DE (2001: 216), globalizarea este definită ca fiind o „modalitate sau sistem de receptare şi abordare pe termen lung a marilor probleme contemporane determinate de interacţiunea multiplelor procese şi fenomene economice, tehnice, politice, sociale, culturale, ecologice, etc. şi preconizarea soluţionării lor într-o largă perspectivă de către comunitatea internaţională". Potrivit aceleiaşi surse bibliografice, „abordarea globalistă în domeniul economico-social a fost iniţiată de Clubul de la Roma, organism apolitic, fondat în anul 1968, pentru care problematica mondială a devenit o preocupare emblematică".

La nivel internaţional acest fenomen este controversat, existând opinii pro şi contra. O interesantă trecere în revistă a argumentelor pro şi contra globalizării este realizată de. C. Barna (2003: 36-62). În cele ce urmează, pentru crearea unei imagini asupra acestui fenomen, vom prezenta o sinteză a acestora:

**Tabelul 45**

| CONTROVERSE PRIVIND GLOBALIZAREA | |
|---|---|
| **ARGUMENTE PRO:** | **CONTRAARGUMENTE:** |
| • Globalizarea este un suport stabil al creşterii economice; | • Există tendinţa de sporire a inegalităţii veniturilor, la nivel global , dar şi în interiorul ţărilor; |
| • Globalizarea este un suport stabil al comerţuui mondial; | • Globalizarea produce şocuri asimetrice, de genul: fractura socială între bogaţi şi săraci, dualitatea muncă-şomaj, dualitatea: lipsa puterii în interdependenţă; |
| • Globalizarea şi competitivitatea sunt complementare; | • Globalizarea este un posibil proces de dispariţie a statului-naţiune; |
| • Globalizarea permite obţinerea avantajelor de scară, valorificare avantajelor sinergice, fructificarea avantajelor geografice şi cele corespunzătoare propriei puteri de piaţă. | • Globalizarea, prin intermediul companiilor transnaţionale a înăbuşit şi chiar eliminat unele pieţe naţionale. |

Plusurile şi minusurile prezentate anterior sunt de natură a potenţa importanţa acestui fenomen în perioada contemporană şi implicaţiile exercitate de acesta în cadrul celor mai variate arii: mediu înconjurător, tehnologii, cultură şi comunicaţii, economic, etc. Globalizarea în plan economic are implicaţii şi la nivel contabil, fapt ce generează următoarea întrebare: care este trendul ce va fi urmat de contabilitate în viitor?

Privită în mod liniar, o abordare a contabilităţii din perspectiva fenomenului de globalizare, generează un răspuns ce pare a fi fără echivoc: implicaţile în plan contabil ale fenomenului globalizării economice sunt reprezentate de procesul de implementare a standardelor internaţionale de contabilitate la nivel mondial. O abordare mai nuanţată a acestei probleme ar

ridica cel puţin câteva semne de întrebare: care va fi locul şi rolul reglementărilor contabile emise de Uniunea Europeană? şi vom asista la o prevalenţă a reglementărilor IASB asupra FASB sau viceversa? Pe de altă parte, problema influenţelor factorilor politici, culturali, ecologici, etc. reprezintă totuşi o barieră în cale celor economici care „determină evoluţia procesului de globalizare” - Gh. Postelnicu, C. Postelnicu (1999: 29). Apreciem că, atât timp cât fenomenul globalizării economice va fi o realitate, tendinţa în contabilitatea o va reprezenta implementarea standardelor internaţionale de contabilitate, fiindcă este o „formă” care se potriveşte cel mai bine cu „fondul". Rămâne de văzut până când. Ca şi în cazul tandemului regim comunist - sistem contabil de tip sovietic, dispariţia „fondului” va conduce probabil iniţial la modificări urmate de dispariţia „formei” şi acţiunea altor factori dominanţi. Dar aceasta e o problemă pe termen lung. Dincolo de argumentele pro şi contra fenomenului globalizării, România urmează şi ea trendul existent la nivel internaţional.

**Cosmopolitismul – o posibilă teorie generatoare de mutaţii şi în plan contabil?**

Urmărind corelaţia politică - economie – contabilitate, constatăm că impunerea socialismului a generat practicarea unei contabilităţi ce utiliza mecanisem adecvate, iar globalizarea generează în prezent agrearea standardelor internaţionale de contabilitate de către întreprinderile cotate din tot mai multe ţări, în acest sens ajungându-se chiar la un acord privind convergenţa, încheiat între IASB şi FASB. Există însă şi voci care pun sub semnul întrebării fenomenul globalizării. Astfel, D. Held (2003: 465) ridică următoarea problemă: „cosmopolitismul: <<îmblânzirea>> globalizării?”. „Cosmopolitismul are drept obiectiv dezvăluirea bazei legale, culturale şi etice a ordinii politice, într-o lume în care comunităţile şi statele politice contează, dar nu se ţine seama doar de acestea în exclusivitate” – D. Held (2003: 469). Deşi, nu ştim să fi fost lansată ipoteza unei corelaţii între cosmopolitism şi contabilitate, agrearea aceastei teorii politice ar putea să fie suport al păstrării unor (sau revenirii la unele) elemente autohtone în contabilitatea ţărilor ce nu se identifică cu cultura anglo - saxonă, ce transpare din reglementările contabile internaţionale.

# CAPITOLUL AL VI – LEA

## ÎN LOC DE CONCLUZII: EXISTĂ EREDITATE ŞI TANATOGENEZĂ ÎN CONTABILITATE?

### 6.1. Ereditatea în contabilitate: influenţa trecutului contabil naţional asupra dezvoltării contabilităţii în România

Pe parcursul prezentei lucrări, luând în calcul drept criteriu de departajare *mutaţiile existente în literatura din domeniul contabilităţii,* pentru studiul fenomenului contabil am utilizat următoarea periodizare:

- ***etapa popularizării partidei duble (1837 - 1907);***
- ***etapa dezbaterilor profesionale şi ştiinţific sau a „efectului de sinergie" (1908 – 1948);***
- ***etapa ermetizării contabilităţii (1949 – 1989);***
- ***etapa deschiderii contabilităţii spre realitatea internaţională (1990 – prezent).***

Pornind de la această periodizare şi de la faptul că din punct de vedere economic (cu repercusiuni la nivelul practicii contabile) în România au existat de fapt două momente de discontinuitate: anul 1949 şi anul 1990[522], prezentăm în cele ce urmează, „genele" (conceptele, tratamentele contabile) existente în trecutul contabil naţional ce s-au transmis în cadrul noilor sisteme contabile apărute în urma momentelor de discontinuitate existente la nivel economic (naţionalizarea din 11 iunie 1948 şi căderea regimului comunist din 22 decembrie 1989) potrivit abordării genetice a contabilităţii prezentate de noi în primul capitol al acestei lucrări. Dat fiind faptul că, în ambele situaţii, punctul de pornire l-a reprezentat un alt sistem contabil, în cele ce urmează evidenţiem doar caracteristicile naţionale existente în perioada anterioară, caracteristici transmise în cadrul noilor sisteme contabile.

#### 6.1.1. Influenţa ideilor precursorilor asupra contabilităţii din a doua jumătate a secolului al XX-lea din România

După anul 1837, momentul publicării primei lucrări în care sunt prezentate elemente referitoare la contabilitatea în partidă dublă, au apărut tot mai multe lucrări cu specific contabil, în care se urmărea popularizarea partidei duble, dar erau prezentate şi aspecte referitoare la organizarea contabilităţii în partidă simplă. Lucrările apărute în perioada 1837-1907 sunt mai mult descriptive, fiind prezentate, în general, aspecte despre tehnica acestui tip de contabilitate, ţinerea registrelor, întocmirea situaţiilor financiare. Tot în această perioadă se regăsesc germenii disputei vis-a vis de statutul ştiinţific al contabilităţii, în sensul că în majoritatea lucrărilor sunt date definiţii

[522] La nivelul practicii contabile, schimbarea majoră analizată de noi în cadrul prezentului capitol a avut loc cu începere de la 1 ianuarie 1994.

ale contabilităţii, autorii considerând contabilitatea fie o ştiinţă, fie o artă. Filonul cercetărilor în vederea descoperirii tehnicilor contabile cele mai adecvate îşi are originea tot în această perioadă, moment în care încep prezentările vis-a-vis de utilizarea „metodei permanenţei sau intermitenţei inventarului" în cazul mărfurilor. Totuşi, datorită inexistenţei unei reviste cu specific contabil, în care să fie prezentate argumente şi contraargumente referitoare la un anumit aspect, poate fi remarcată doar prezentarea unor opinii în legătură cu astfel de probleme şi inexistenţa unor dialoguri profesionale.

După momentul 1908 a început o perioadă în care gândirea contabilă românească s-a manifestat plenar, în sensul că au început să fie dezbătute în literatura contabilă de la probleme cu caracter teoretic la chestiuni de ordin practic, uneori lansându-se chiar teorii originale. Toate pe fondul unei strânse conexiuni cu fluxul ideilor vehiculate în Europa. Astfel, dezbateri de idei au avut loc în jurul statutului ştiinţific al contabilităţii şi în mod implicit asupra teoriei sau teoriilor proprii contabilităţii cu scopul de a legitima sau infirma statutul ştiinţific al contabilităţii. În strânsă conexiune cu acest aspect au existat şi dezbateri „furtunoase" legate de patrimoniu – obiect al contabilităţii. Acestea din urmă au fost generate de *teoria economico-juridică*, concepţia originală lansată de profesorii Spiridon Iacobescu şi Alexandru Sorescu (1928). Cumulând cele două aspecte, dezbaterile cu privire la statutul ştiinţific al contabilităţii şi patrimoniul – obiect de studiu al contabilităţii evidenţiate în cadrul acestei lucrări, am încercat să regrupăm universitarii vremii, funcţie de exprimarea scrisă a opiniei lor, în două grupuri de polaritate ştiinţifică diferită – Schema 14.

Un prim grup îl vom numi *şcoala patrimonialistă*, în care am încadrat partizanii ştiinţificităţii contabilităţii, bazată pe teoria patrimonialistă. Din această „şcoală", în opinia noastră fac parte în ordine cronologică profesorii universitari: Spiridon Iacobescu, Alexandru Sorescu, Petru-Drăgănescu Brateş, V. M. Ioachim, Ioan Mărculescu, Şt. I. Dumitrescu, respectiv C. G. Demetrescu. Caracteristicile comune ale scrierilor acestor autori erau susţinerea faptului că putem considera contabilitatea ştiinţă şi că patrimoniul este obiectul de studiu al acesteia.

Cel de al doilea grup a fost reprezentat de Ion Evian, secondat într-o oarecare măsură de D. Voina. Iniţial I. N. Evian a lansat *teoria economico-juridică,* respingând ideea că patrimoniul ar trebui considerat obiect de studiu al contabilităţii. A încercat să demonstreze ca nici un autor nu a reuşit să creeze o teorie proprie contabilităţii (deci contabilitatea nu poate fi considerată din acest punct de vedere ştiinţă). S-a pronunţat pentru o teorie materialistă cu două serii de conturi (Avere = Capital), din punct de vedere *exclusiv economic*. Ideile sale erau inspirate de Şcoala germană de contabilitate. În România, după ştiinţa noastră, nici un cercetător contabil al vremii nu s-a mulat în totalitate pe ideile ştiinţifice vehiculate de I. N. Evian.

Un caz aparte, în opinia noastră, îl reprezintă profesorul Dumitru Voina. Acesta susţine statutul ştiinţific al contabilităţii asemeni reprezentanţilor şcolii patrimonialiste, dar neagă patrimoniul ca fiind obiectul contabilităţii. D. Voina (1947: 5) considera că obiectul contabilităţii îl constituie „mişcările de valori din cadrul exploatărilor, mişcări provocate de fenomene economice şi raporturi juridice".

Observăm că acceptarea patrimonialităţii în peisajul cercetărilor teoretice ce au avut loc în această perioadă a avut legătură cu susţinerea ştiinţificităţii contabilităţii, în sensul că toţi autorii care au aderat la *teoria economico-juridică* au atribuit contabilităţii un statut ştiinţific. Reciproca acestei observaţii nu este valabilă.

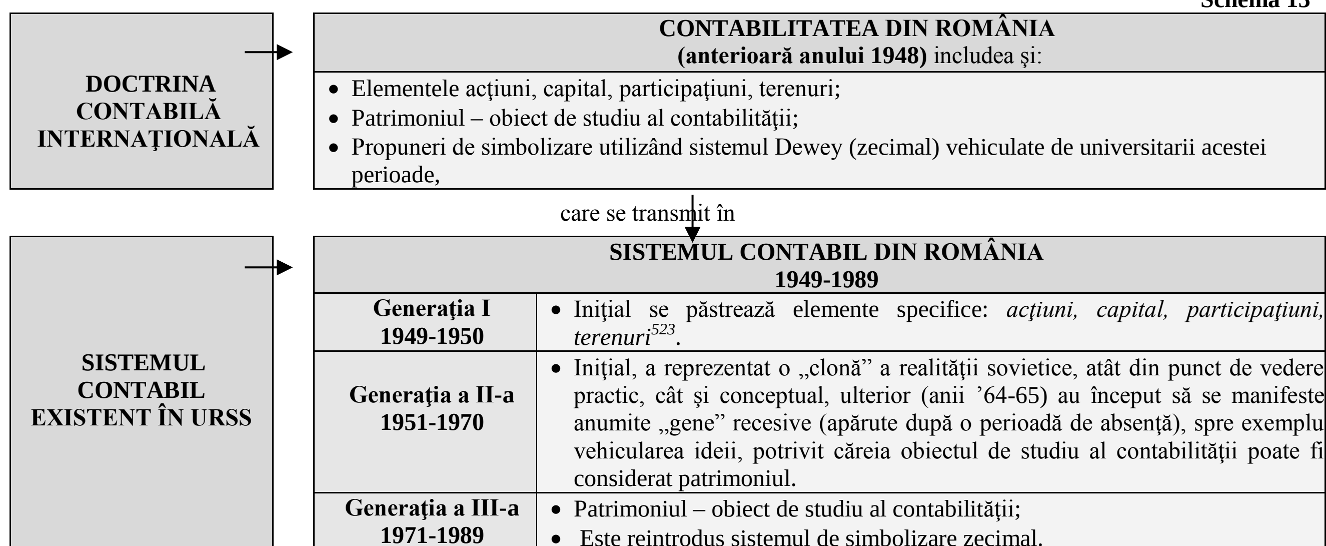
Alte preocupări au fost cele legate de normalizarea contabilităţii, preocupări rămase, datorită circumstanţelor istorice, doar în faza de proiect. Menţionăm aici pe: Petru Drăgănescu-Brateş, I. N. Evian, Sp. Iacobescu, V. M. Ioachim, I. Mărculescu. Şi în cazul normalizării contabilităţii, în funcţie de abordarea economică sau cea juridică, părerile erau divergente. În cadrul subcapitolului 3.2.3 *... şi despre cum trebuie făcută reglementarea contabilă* am remarcat că s-au format două grupuri de lucru, unul condus de I. Evian care dorea instituirea unui plan de conturi organizat după sistemul zecimal, care să integreze şi calculul costurilor, celălalt condus de Sp. Iacobescu, ce susţinea existenţa unui cadru general pe grupe mari de conturi, urmând ca în cadrul fiecărui domeniu sau ramură de activitate să se definească propriul plan.

De asemenea, au mai existat preocupări ce vizau aspecte practice, prezentate de noi în cadrul subcapitolului 3.2.6.2. *...la aspecte privind „relevanţa" bilanţului: reevaluarea, bilanţul-aur sau bilanţul de stabilizare?.* Cele mai reprezentative au avut în vedere problema denaturării informaţiilor din cauza deprecierii monetare. Dintre autorii ce s-au preocupat de acest aspect amintim pe: Şt. Dumitrescu, G. H. Ianăş, V. M. Ioachim, N. S. Penescu, P. Poruţiu. Aceştia au propus soluţii cum ar fi reevaluarea activelor sau întocmirea bilanţului având la bază etalonul aur. Preocupări în legătură cu acest subiect au existat atât în rândul universitarilor vremii cât şi al experţilor contabili în legătură cu tratamentul contabil aferent unor tranzacţii aferent unor tranzacţii sau evenimente economice, dar şi cu aspecte conceptuale privind contabilitatea. Tot în perioada cercetată au existat lucrări importante care au contribuit la fundamentarea calculaţiei costurilor şi implicit concretizarea în practică. Trebuie remarcat şi faptul că, la nivelul primei jumătăţi a secolului al XX-lea, un salt important s-a înregistrat în domeniul contabilităţii publice datorită introducerii în mod obligatoriu a utilizării partidei duble (1929).

Firul preocupărilor amintite anterior a fost întrerupt în momentul în care a avut loc procesul de naţionalizare ce a generat trecerea la o economie socialistă. Implicit, şi la nivelul contabilităţii au avut loc schimbări, începând cu anul 1949. În acest sens, am formulat în primul capitol al acestei lucrări ipoteza I1: *Sistemul contabil aplicat în România, începând cu anul 1949 reflectă, într-o*

*anumită măsură, caracteristici autohtone existente în perioada anterioară,* de natură a ilustra existenţa eredităţii în contabilitate, în situaţia în care schimbarea unui sistem contabil este grefată pe schimbarea tipului de economie. Această ipoteză este susţinută de existenţa, în cadrul sistemului contabil rezultat, a unor „gene” (sub forma conceptelor şi tratamentelor contabile), transmise noului sistem contabil de cei doi „părinţi”, realitatea internaţională utilizată drept model (în acest caz sistemul contabil existent în URSS), respectiv sistemul contabil autohton, utilizat anterior momentului respectiv. Argumentele în favoarea susţinerii acestei ipoteze sunt prezentate de noi în cadrul schemei următoare:

**Schema 13**

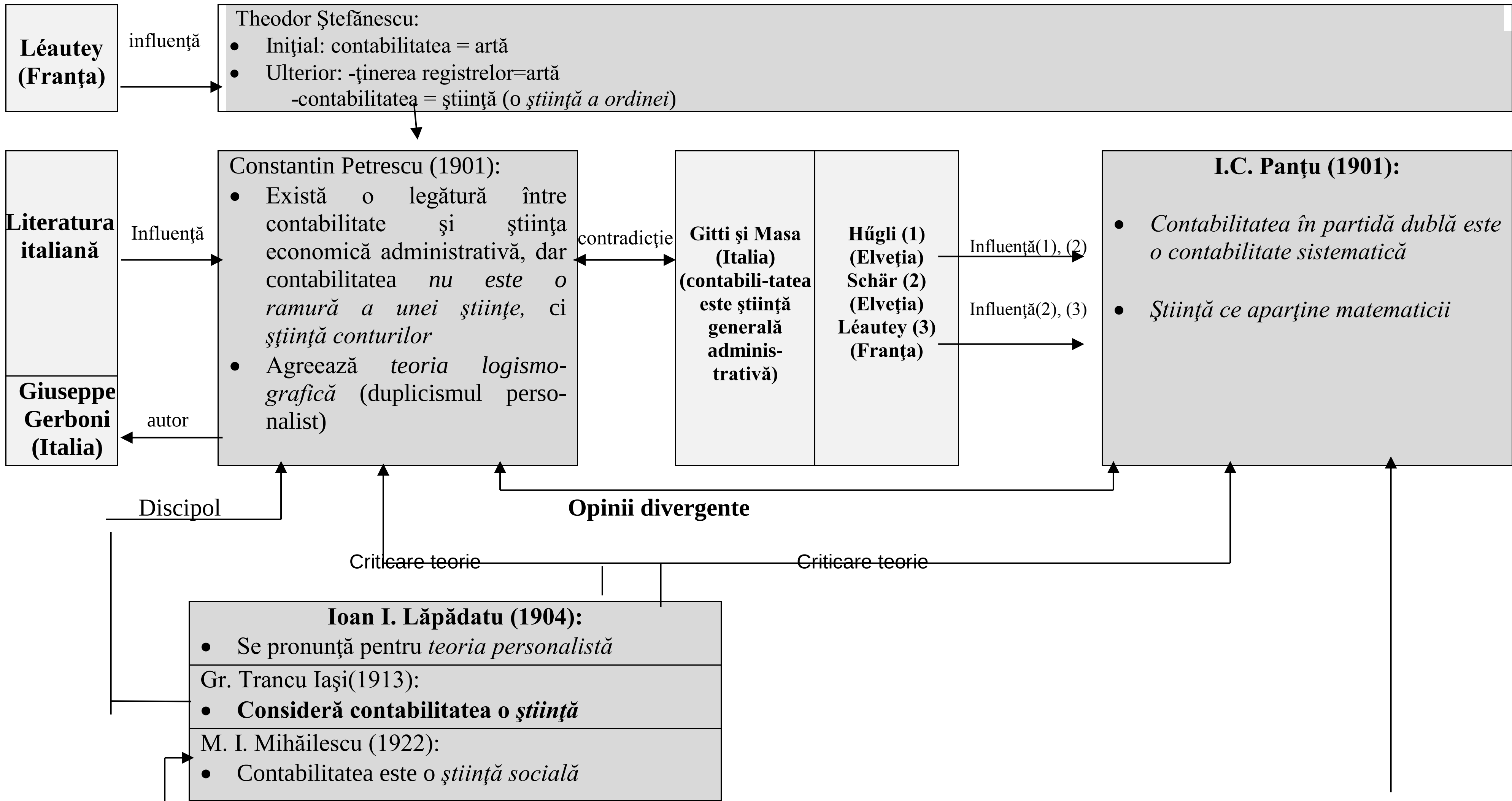


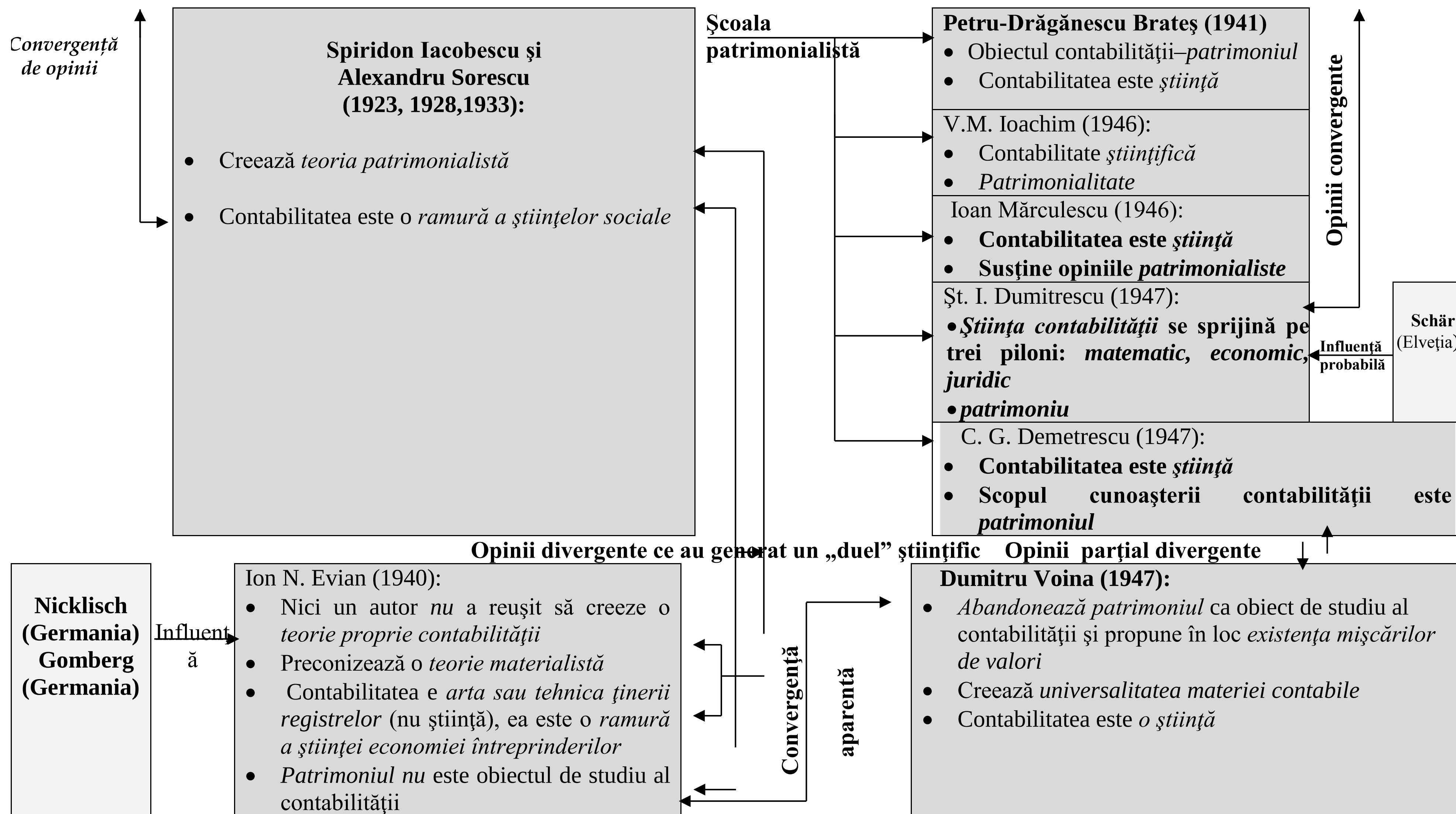

Încheiem incursiunea în literatura contabilă premergătoare celei de a doua jumătăţi a secolului al XX-lea cu o schematizare a fluxului de idei din epoca respectivă – Schema 14. Prin aceasta am încercat să sintetizăm poziţia autorilor marcanţi ai vremii vis-à-vis de teoriile contabile vehiculate şi faţă de statulul contabilităţii, o regrupare a acestora funcţie de afinităţile ştiinţifice precum şi ilustrarea disputate ştiinţific, dintre care unele se vor regăsi, în anumite momente de timp, şi în perioada următoare.

[523]Elementele prezentate cu litere italice în cadrul acestei scheme au acţionat doar o anumită perioadă de timp, dispărând ulterior.

**Schema 14**

**Schemă cuprinzând exponenţii marcanţi ai perioadelor 1837-1907 şi 1908-1948 precum şi principalele teorii şi idei contabile vehiculate în epocă**




Convergență de opinii
Spiridon Iacobescu și Alexandru Sorescu (1923, 1928,1933):
• Creează teoria patrimonialistă
• Contabilitatea este o ramură a științelor sociale
Școala patrimonialistă
Petru-Drăgănescu Brateș (1941)
• Obiectul contabilității–patrimoniul
• Contabilitatea este știință
V.M. Ioachim (1946):
• Contabilitate științifică
• Patrimonialitate
Ioan Mărculescu (1946):
• Contabilitatea este știință
• Susţine opiniile patrimonialiste
Șt. I. Dumitrescu (1947):
• Știința contabilității se sprijină pe trei piloni: matematic, economic, juridic
• patrimoniu
Opinii convergente
Schär (Elveția)
Influență probabilă
C. G. Demetrescu (1947):
• Contabilitatea este știință
• Scopul cunoașterii contabilității este patrimoniul
Opinii divergente ce au generat un „duel" științific
Opinii parțial divergente
Nicklisch (Germania) Gomberg (Germania)
Influență
Ion N. Evian (1940):
• Nici un autor nu a reușit să creeze o teorie proprie contabilității
• Preconizează o teorie materialistă
• Contabilitatea e arta sau tehnica ținerii registrelor (nu știință), ea este o ramură a științei economiei întreprinderilor
• Patrimoniul nu este obiectul de studiu al contabilității
Convergență aparentă
Dumitru Voina (1947):
• Abandonează patrimoniul ca obiect de studiu al contabilității și propune în loc existența mișcărilor de valori
• Creează universalitatea materiei contabile
• Contabilitatea este o știință

### 6.1.2. Influenţa contabilităţii socialiste asupra dezvoltării contabilităţii postdecembriste în România

Perioada analizată este plasată între două „fracturi” istorice, debutând printr-un „implant” al unui sistem contabil de tip sovietic şi sfârşindu-se prin renunţarea la acest sistem în favoarea unuia de inspiraţie franceză. Deşi prin Legea contabilităţii nr. 82/1991 şi Regulamentul de aplicare al acesteia transpar multe influenţe franceze (în mod implicit, existente şi în directivele europene), planul de conturi şi reglementările aferente au păstrat, ca şi în Polonia[261], spre exemplu, unele particularităţi din vechiul sistem. În acest sens, am formulat următoarea ipoteză:

**I2:** *Sistemul contabil aplicat în România, începând cu anul 1994, este situat pe rezultanta dintre prezentul internaţional (sistemul contabil francez) şi trecutul naţional (anumite caracteristici existente în sistemul contabil de tip socialist*).

Un prim aspect asupra căruia vom face câteva aprecieri este *fondul de dezvoltare din amortizare.* Întrebarea care se ridică este următoarea: care a fost cauza care a dus la păstrarea în cadrul noului sistem contabil a constituirii fondului de dezvoltare din amortizare? Ipoteza noastră este următoarea: acest tratament contabil a avut un rol tranzitoriu, fiind o „genă” moştenită din trecutul naţional. Cu privire la constituirea fondului de dezvoltare din amortizare, au existat opinii potrivit cărora rolul de refacere al surselor de finanţare nu mai era oricum îndeplinit, deoarece nu mai erau imobilizaţi bani într-un cont distinct, fapt ce ar fi fost antieconomic în condiţiile unei economii de piaţă - L. Olimid (1996). Rolul deţinut anterior de fondul de dezvoltare din amortizare a fost preluat - sau ar fi trebuit să fie - de o atitudine prudentă în ceea ce priveşte distribuţia profitului. În cadrul unui studiu empiric, încercând să identifice gradul de prudenţă manifestat în cazul distribuirii profitului, L. Olimid şi D. Calu (1997: 42) constată în rândul respondenţilor existenţa „preocupării pentru înlocuirea activelor prin intermediul distribuirii profitului, fapt ce ar putea fi o prelungire a vechii noţiuni de *reproducţie socialistă”.*

Un alt aspect ce poate fi remarcat este păstrarea modului de definire a *amortizării***.** Din punct de vedere conceptual, după renunţarea la sistemul de contabilitate de tip sovietic, în România amortizarea a fost definită în cadrul Legii 19/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale (Art. 1) ca fiind o „recuperare a uzurii fizice şi morale a activelor corporale şi necorporale, pentru refacerea capitalului angajat”. Această definiţie este diferită de cea existentă la nivel internaţional. În cadrul IAS 16 – *Imobilizări corporale*, în paragraful 6, amortizarea este definită ca fiind „o alocare contabilă a costului de achiziţie sau producţie a unui bun asupra perioadei în care produce beneficii”. De asemenea, în Franţa,

[261] „Totuşi, unele elemente tradiţionale economiei centralizate au persistat, cum ar fi definirea <<elementelor extraordinare>> din Legea contabilităţii, elemente ce includ, spre exemplu, Cheltuieli cu provizioanele (reducerile de valoare) pentru clienţii incerţi şi rău platnici şi Costul proiectelor (activităţilor) abandonate”- Krzywda et al. (1996: 90-92) citat de C. Nobes, R. Parker (1998: 299).

conform articolului nr. 8 din Code de Commerce amortizarea este definită astfel „Deprecierea unei imobilizări este, sub rezerva dispoziţiilor aliniatului 2 de mai jos, constatată prin amortizare. Aceasta constă *în a repartiza costul bunului pe durata sa probabilă de utilizare*[s.n.] după un plan de amortizare. Orice modificare semnificativă a condiţiilor de utilizare a bunului justifică revizuirea planului în curs de execuţie". Apreciem că modul de definire al amortizării din Legea 15/1994 îşi are originea în trecutul contabil al României, mai precis în perioada 1949-1989[262] când accentul cădea pe recuperarea pe calea amortizării a valorii de inventar.

În economia socialistă, un alt concept des uzitat era acela de înregistrare a *uzurii obiectelor de inventar*. Astfel, „înregistrarea diferită a uzurii obiectelor de inventar faţa de cea a mijloacelor fixe, este determinată de faptul că aceste obiecte de inventar nu se finanţeaza din fondurile de investiţii, ci din fondurile pentru producţie." - V. Puchiţă et al. (1981: 118).

Conform „Regulamentului pentru aplicarea Legii contabilităţii 82/1991", obiectele de inventar sunt prevăzute ca o categorie distinctă în cadrul stocurilor. Conceptul a fost de asemenea preluat din sistemul contabil existent în perioada anterevoluţionară. Acest aspect a fost comentat în literatura de specialitate de N. Feleagă, I. Ionaşcu (1993 (II): 48): „obiectele de inventar trebuie tratate ca imobilizări (bunurile cu o durată de serviciu mai mare de un an indiferent de valoare), iar altele trebuie incluse în categoria stocurilor sub formă de materiale consumabile (fără a înregistra o uzură distinctă a lor, înregistrare inutilă, de altfel, din punct de vedere al obiectivelor contabilităţii financiare)".

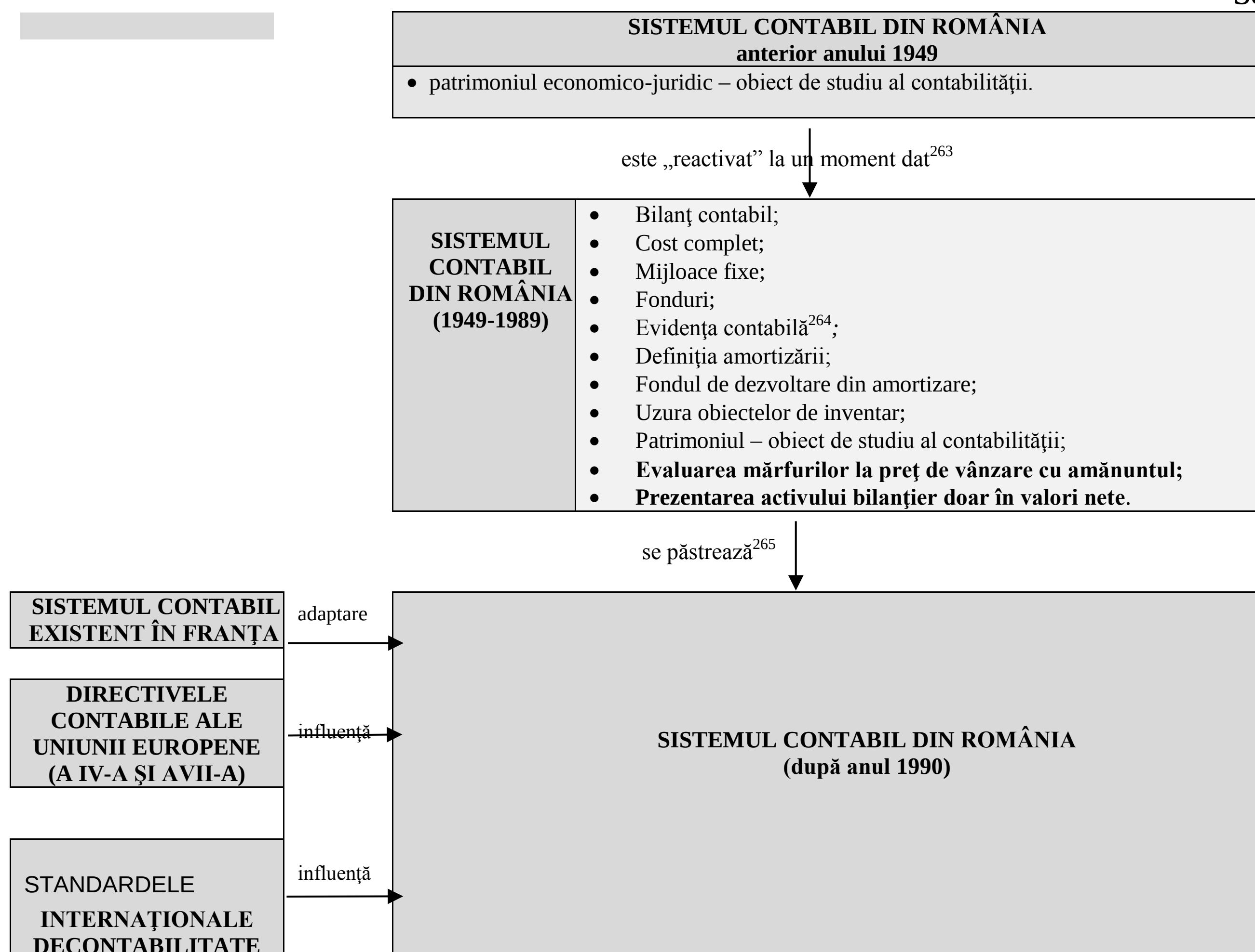
Un alt tratament contabil transmis din perioada socialistă este *contabilizarea mărfurilor evaluate la preţ de vânzare cu amănuntul, utilizând metoda inventarului permanent* Aspectul a fost semnalat şi comentat de M. Dumitrana şi M. Negruţiu (1996: 58-65) şi de N. Feleagă şi I. Ionaşcu (1998: 95-97). În ambele lucrări este avansată ideea că metoda este agreată de majoritatea întreprinderilor cu amănuntul şi de alimentaţie publică din România, deoarece a fost practicată în perioada existenţei economiei planificate şi centralizate, când preţul de vânzare se caracteriza prin unicitate şi caracter fix pentru acelaşi sortiment de marfă. Pe de o parte, M. Dumitrana şi M. Negruţiu (1996: 59) sunt de părere că: „metoda prezintă nenumărate dezavantaje şi în plus permite fie încalcarea unor principii contabile, fie denaturarea situaţiei patrimoniale şi a rezultatului financiar". Într-o economie de piaţă, în care preţul unui bun îl reprezintă rezultanta dintre cererea şi oferta existente pentru bunul respectiv la un moment dat, este dificil a evalua o marfă în momentul intrării la preţul de vânzare. Pe de altă parte, N. Feleagă şi I. Ionaşcu (1998(II): 95) aduc argumente de ordin economic şi gestionar împotriva utilizării acestei metode şi fac următoarele comentarii cu privire la cadrul legal ce stă la baza acestei practici contabile: „Regulamentul privind aplicarea Legii contabilităţii nr. 82/1991 nu prevede posibilitatea evaluării bunurilor la preţul lor de vânzare, însă Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile prezintă contul 378 *Diferenţe de preţ la mărfuri* cu ajutorul

[262] Înainte de această perioadă amortizarea era definită ca fiind „expresia de valoare a uzării şi deprecierii bunurilor care mijloceşte punerea în concordanţă a valorii contabile a acestora cu realitatea" – C. Purcărete (1943).

căruia se ţine evidenţa adaosului comercial (marjei comerciale) aferent(ă) mărfurilor existente în unităţile cu activitate comercială”.

Pornind de la aspectele amintite anterior, prezentăm în schema de mai jos modul de transmitere a unor „gene” de la o „generaţie” de sisteme contabile la alta. În cadrul acesteia este redată esenţa abordării genetice cu privire la evoluţia sistemelor contabile în România, abordare propusă de noi în cadrul primului capitol al acestei lucrări.

**Schema 15**




---

[263] În perioada 1949-1964, legătura patrimoniu – contabilitate a fost trecută sub tăcere. Ulterior, preocupările legate identificarea patrimoniului cu obiectul de studiu al contabilităţii au fost reluate şi adaptate noului context. Concepţia originală, promovată de Sp. Iacobescu şi Al. Sorescu a fost reluată după 1990 în lucrările de specialitate – O. Călin şi M. Ristea (1995: 9-10), din acest punct de vedere, patrimoniul economico-juridic putând fi considerat o „genă recesivă”.

[264] Noţiune păstrată în mod implicit, în cadrul prezentării modalităţilor de funcţionare a conturilor: „... contul... ţine evidenţa...”, dar utilizată şi în alte contexte.

[265] Elementele scrise cu litere aldine persistă şi în prezent. Celelalte, au avut doar o acţiune temporară.

## 6.2. Tanatogeneza în contabilitate – reper pentru normalizarea contabilă viitoare

### Premise ale aplicării tanatogenezei în contabilitate

Ridicarea problemei tanatogenezei în contabilitate, în cadrul subcapitolului 1.3. *Noi abordări ale contabilităţii: ereditate şi tantogeneză în contabilitate* a condus la formularea următoarei ipoteze:

**I3:** *Dispariţia fizică a unui concept/tratament contabil este precedată de dispariţia sa la nivelul dezirabilului.*

Demonstrarea unei astfel de ipoteze prin recurs la cercetarea empirică ar necesita un studiu detaliat, ale cărui rezultate ar fi utile pentru organismul abilitat cu normalizarea contabilităţii. Existenţa anterioară în rândul respondenţilor a unei preferinţe cu privire la dispariţia unui concept/tratament contabil indică utilitatea tanatogenezei în contabilitate, proces ce ar putea avea loc atunci când sunt sesizate anumite puncte sensibile, urmând ca, în urma răspunsurilor primite să fie luată decizia adecvată: păstrarea, renunţarea sau redefinirea conceptului/revizuirea tratamentului contabil. Intr-un studiu anterior - D. Calu (1998) - ale cărui concluzii nu au fost însă publicate a fost testată opinia respondenţilor vis-a-vis de menţinerea unor concepte/tratamente contabile. Rezultatele acestui studiu vor fi corelate cu modificările ce au avut loc ulterior, modificări în măsură să confirme sau infirme utilitatea tanatogenezei în contabilitate.

În cadrul respectivului studiu s-au avut în vedere următoarele concepte şi tratamente contabile: *gradul de utilizare al mijloacelor fixe*[266]*, evaluarea mărfurilor în comerţul cu amănuntul la preţ de vânzare cu amănuntul, respectiv uzura obiectelor de inventar*. Investigaţia a fost efectuată pe trei eşantioane: universitari, practicieni şi profesori. Pentru demonstrarea ipotezei de mai sus au fost formulate trei întrebări[267] ce vizau preferinţa sau reţinerea vis-a-vis de problemele.

---

[266] Pentru prima dată în reglementările oficiale emise de Ministerul Finanţelor, conceptul de *grad de utilizare a mijloacelor fixe* a fost amintit în „Noile reglementări privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale". Astfel în articolele 22 şi 23 din cadrul „Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15 /1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale" se preciza: „amortizarea calculată conform prevederilor art. 9 din Legea nr. 15/1994, se include în cheltuielile de exploatare ale agenţilor economici, în directă corelaţie cu gradul de utilizare a mijloacelor fixe de bază aflate în patrimoniul agenţilor economici. Gradul de utilizare a mijloacelor fixe se determină în funcţie de mijloacele fixe de bază care definesc activitatea de bază a agenţilor economici. Aceasta se calculează ca raport între capacitatea de producţie realizată şi capacitatea proiectată şi se exprimă în procente. Diferenţa de amortizare rezultată ca urmare a aplicării gradului de utilizare a mijloacelor fixe de bază se va evidenţia ca o cheltuială excepţională care nu se admite la stabilirea profitului impozabil." Ulterior, Ministerul Finanţelor a modificat această prevedere, în sensul scoaterii în afara bilanţului a amortizării aferente gradului de neutilizare prin debitarea contului 8045, cont extrabilanţier. La începutul anului 1998, aceeaşi institutie a reglementat renunţarea la corelarea amortizării cu gradul de utilizare al mijloacelor fixe, pentru ca, peste câteva luni, să revină asupra deciziei luate anterior şi să readucă în actualitate scoaterea în afara bilanţului a acestei părţi din amortizare pentru utilajele intrate în patrimoniu până la data de 1 ianuarie 1998. Această decizie prezenta inconvenientul de ea conduce la o diminuare a costurilor într-o perioadă de timp şi majorarea lor ulterioară (legislaţia prevedea includerea în costuri a părţii de amortizare scoasă în afara bilanţului pe o perioadă de 5 ani de la scoaterea din funcţiune a acestuia). În prezent, acest tratament contabil şi implicit calculul gradului de utilizare a mijloacelor fixe nu mai este de actualitate.

[267] Q3: În ce măsură consideraţi că amortizarea mijloacelor fixe ar trebui să fie corelată cu capacitatea de producţie folosită?; Q5: În ce măsură consideraţi potrivită evaluarea mărfurilor în comerţul cu amănuntul la cost de achiziţie? şi Q6: În ce măsură consideraţi că obiectele de inventar ar trebui contabilizate asemănător celorlalte stocuri?

Cu privire la luarea în calcul a gradului de utilizare a mijloacelor fixe, la momentul respectiv s-au înregistrat rezultate diferite la nivelul fiecărui eşantion. Astfel, studenţii au preferat în proporţie de 49% menţinerea gradului de utilizare, 29% s-au identificat cu alternativa moderat, şi doar 22% dintre cei chestionaţi au fost adepţii renunţării la acest concept. Practicienii s-au pronunţat în proporţii sensibil egale: 47% pentru renunţarea la gradul de utilizare şi 40% pentru menţinerea acestuia, doar 7% dintre ei oscilând între cele două alternative. Nu acelaşi curent de opinie se manifestă în rândul universitarilor. Preferinţa pentru renunţarea la acest concept este exprimată de 57% din cei chestionaţi, restul de 43% fiind adepţii menţinerii acestui concept. Concluzia degajată în urma răspunsurilor primite la această întrebare este următoarea: în rândul universitarilor este conturată cel mai puternic preferinţa de renunţare la acest concept, această preferinţă scăzând în intensitate în cazul practicienilor şi în cel al studenţilor.

În altă ordine de idei, validarea ipotezei noastre a fost asigurată pentru categoria universitari, existând o anumită preferinţă pentru renunţarea la acest concept şi tratamentul contabil implicit, mai accentuate în cazul practicienilor şi mai puţin conturate în rândul studenţilor. Ulterior, indiciile conturate în cadrul acestui studiu vis-a-vis de renunţarea la situaţia respectivă au fost confirmate şi de practică. Existenţa unui studiu anterior întreprins de organisme abilitate ar fi fost util, prin prisma corectării inconvenientelor generate.

În ce priveşte dorinţa respondenţilor chestionaţi (universitari, practicieni şi studenţi din domeniul contabilităţii) de a se introduce evaluarea mărfurilor la cost de achiziţie în comerţul cu amănuntul, ca alternativă la evaluarea mărfurilor la preţ de vânzare a avut rezultate aparent surprinzătoare. Pentru renunţarea la evaluarea mărfurilor la preţ de vânzare cu amănuntul s-au pronunţat 39% din universitari, 33% din practicieni şi 47% din studenţii ce au făcut parte din eşantionul chestionat. Tendinţa de renunţare la acest concept a fost, la momentul respectiv, destul de mică. Totuşi trebuie avut în vedere următorul aspect: orice altă variantă a metodei inventarului permanent (la cost de achiziţie sau la cost standard) presupune ţinerea unei contabilităţi cantitativ - valorice, pe sortiment de marfă. Acest fapt nu este însă posibil în condiţiile în care unităţile respective nu dispun de tehnologie informatică în punctele de vânzare. Coroborând acest aspect cu răspunsurile primite se explică în primul rând rezerva practicienilor vis-à-vis de renunţarea la utilizarea acestui concept, dar şi a universitarilor. În consecinţă, în urma testării opiniei respondenţilor cu privire la acest tratament contabil, la momentul respectiv, menţinerea tratamentului contabil analizat părea indicat.

Cel de-al treilea aspect luat în calcul (Q6) viza tratamentul contabil existent în acel moment în cazul uzurii obiectelor de inventar. În acest caz, studenţii au preferat în proporţie de 45% renunţarea la un tratament diferenţiat al obiectelor de inventar. Practicienii s-au detaşat net în ceea ce priveşte dispariţia *uzurii obiectelor de inventar.* O pondere de 80% din cei chestionaţi au fost de această părere. Şi universitarii au optat în proporţie de 64% pentru renunţarea la un tratament distinct al obiectelor de inventar ce implică evidenţierea distinctă a uzurii acestora. Trebuie remarcat faptul că, la rubrica de comentarii, mai mulţi universitari bucureşteni şi-au exprimat preferinţa pentru renunţarea la categoria

obiecte de inventar şi legiferarea unui tratament diferenţiat. Ulterior, prin Ordinul 403/1999 s-a renunţat la prezentarea în mod distinct în cadrul stocurilor a obiectelor de inventar, ipoteza formulată de noi fiind confirmată. Ca şi în prima situaţie amintită, un astfel de studiu ar fi creat premisele accelerării în ce priveşte renunţarea la tratamentul contabil respectiv.

Cazurile expuse anterior sunt de natură a confirma ipoteza formulată cu privire la utilitatea tanatogenezei în contabilitate. Astfel, poate fi remarcat faptul că, în situaţiile în care cel puţin o categorie de respondenţi au manifestat preferinţă pentru renunţarea la un anumit concept/tratament contabil (Q3 şi Q6), în mod independent de rezultatele acestui studiu, respectivele tratamente contabile au dispărut. Acolo unde cauzele menţinerii unui tratament contabil au fost mai puternice decât inconvenientele, tratamentul contabil s-a menţinut (Q5). Rolul tanatogenezei în această ultimă situaţie, ar fi acela ca, pe baza eventualelor răspunsuri primite, după identificare, inconvenientele existente să fie remediate.

**Qvo vadis?**

Trasarea unui „drum” al contabilităţii în viitor este, după părerea noastră, în relaţie de dependenţă cu evoluţia la nivel politic şi economic. Atât timp cât *fenomenul globalizării,* va persista, viitorul în plan contabil va aparţine normalor (standardelor) internaţionale de contabilitate. Impunerea unei alte teorii în plan politico-economic ar putea însă deturna acest trend. Va fi în măsură, spre exemplu *cosmopolitismul,* să impună persistarea sau reluarea unor elemente „de tradiţie” în cazul unor anumite sisteme contabile? Acest lucru reprezintă, în momentul actual doar o provocare a viitorului. Concentrându-ne atenţia asupra prezentului, considerăm că *tanatogeneza în contabilitate* reprezintă un proces ce poate influenţa, la nivel naţional, ameliorarea normalizării contabilităţii întreprinderilor mici şi mijlocii, nesupuse prevederilor standardelor internaţionale de contabilitate. Şi, de ce nu, aceasta ar putea reprezenta o provocare la nivel internaţional.

## BIBLIOGRAFIE:

### I. CĂRŢI :


1. Barber, J. - *Istoria Europei moderne,* Ed. Lider, Bucureşti, 1993
2. Barna C. - *Efectele globalizării economice asupra dezvoltării comerţului exterior,* Teză de doctorat, ASE, 2003
3. Bojian, O. - *Bazele contabilităţii-2003,* Ed. Economică, Bucureşti, 2003, Ediţia a VI-a
4. Capron, M. - *Contabilitatea în perspectivă,* Ed. Humanitas, Bucureşti, 1994 - traducere de Lorin Niculae
5. Caraiani, C., Olimid, L. (coordonatori) - *Bazele contabilităţii,* Ed. ASE, Bucureşti, 2001 – Ediţia a II-a
6. Călin. O., Cârstea Gh. - *Calculaţia costurilor*, Ed. Genicod, Bucureşti, 2002
7. Călin, O., Ristea, M. - *Bazele contabilităţii,* Ed. Genicod, Bucureşti, 2002
8. Călin, O. (coordonator) - *Contabilitate de gestiune,* Ed. Tribuna Economică, Bucureşti, 2000
9. Cârstea, Gh., Călin, O. - *Calculaţia costurilor,* Ed. didactică şi pedagogică, Bucureşti. 1980
10. Collasse, B. - *Contabilitate generală*, Ed. Moldova, Iaşi 1995 – traducere de Neculai Tabără
11. Constantinescu, N.N. şi colectiv - *Economia politică a socialismului*, Ed. Didactică şi Pedagogică, Bucureşti 1976, Ediţia a III- a
12. Constantinescu, N.N. - *Probleme ale metodologiei de cercetare în ştiinţa economică,* Ed. Economică, Bucureşti 1998
13. Crăciun, T., Pătraşcu, M. - *Mecanismele eredităţii*, Ed Albatros, Bucureşti, 1978
14. Demetrescu, C. G. - *Istoria contabilităţii. Antichitatea,* Bucureşti, 1930
15. Demetrescu, C. G. - *Istoria critică a literaturii contabile din România,* Ed. Socec, Bucureşti, 1947
16. Demetrescu, C.G. - *Tratat de contabilitate generală,* vol. I-II, Ed. SOCEC&CO, SAR Bucureşti, 1947
17. Demetrescu C.G., Enache Gh., Popa Gligore, D. - *Principiile formei de evidenţă Jurnal-Order şi tehnica aplicării ei,* Institutul de documentare tehnică, Bucureşti, 1955 – pentru uzul întreprinderilor
18. Demetrescu, C.G. et al. - *Bazele evidenţei contabile,* Ed. Ştiinţifică, Bucureşti, 1962
19. Demetrescu, C. G. - *Istoria contabilităţii,* Ed. Ştiinţifică, Bucureşti, 1972
20. Demetrescu, C.G., Puchiţă ,V., Possler, L., Voica, V - *Contabilitatea – ştiinţă fundamentală şi aplicativă,* Ed. Scrisul Românesc, Craiova, 1979
21. Dobroţeanu, L., Dobroţeanu, C. - *Audit, Concepte şi practici. Abordare naţională şi internaţională,* Ed. Economică, Bucureşti, 2002
22. Drăgan, C.M. - *Contabilitatea societtăţilor comerciale,* Ed. Hercules, Bucureşti, 1991
23. Drăgănecu Brateş, P. - *Precursori români în contabilitate,* Bucureşti, 1941
24. Dumitrana, M., Negruţiu, M. - *Contabilitate în comerţ şi turism,* Ed. Maxim, Bucureşti 1996
25. Dumitrescu, Şt. - *Elemente şi principii de ştiinţă contabilă,* Bucureşti, fără editură, 1947
26. Dumitrescu, Şt., Toma, D. - *Principii ale contabilităţii,* Ed. Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1973
27. Duţescu, A. - *Informaţia contabilă şi pieţele de capital,* Ed. Economică, Bucureşti 2000
28. Duţescu, A. - *Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea standardelor internaţionale de contabilitate,* Ed. CECCAR, Bucureşti, 2001
29. Elbeken K., Possler L., Ristea, M. - *Calculaţia şi managementul costurilor*, Ed. Teora, Bucureşti, 2000
30. Enache, Gh. - *Bazele contabilităţii,* Ed. Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1977

31. Epuran, M., Băbăiţă, V, Grosu, C. - *Contabilitate şi control de gestiune*, Ed. Economică, Bucureşti 1999
32. Evian, I.N. - *Contabilitate anul I,* Bucureşti 1945
33. Evian, I.N. - *Bilanţul unitar al întreprinderilor comerciale şi industriale,* Tipografia Astra, Braşov, 1946
34. Evian, I.N. - *Contabilitatea dublă,* Bucureşti 1946
35. Evian, I.N. - *Contabilitatea industrială,* Bucureşti 1947
36. Feleagă, N., Ionaşcu, I. - *Contabilitate financiară,* vol. I - IV , Ed. Economică, Bucureşti, 1993
37. Feleagă , N. - *Sisteme contabile comparate,* Ed. Economică, Bucureşti 1995
38. Feleagă, N. - *Îmblânzirea junglei contabilităţii,* Ed. Economică, Bucureşti 1996 (a)
39. Feleagă, N. - *Controverse contabile – dificultăţi conceptuale şi credibilitatea contabilităţii*, Ed. Economică, Bucureşti, 1996 (b)
40. Feleagă, N. (coordonator) - *Contabilitate aprofundată*, Ed. Economică, Bucureşti, 1996 (c )
41. Feleagă, N. - *Dincolo de frontierele vagabondajului contabil,* , Ed. Economică, Bucureşti, 1997
42. Feleagă, N., Ionaşcu, I. - *Tratat de contabilitate financiară,* vol. I - II , Ed. Economică, Bucureşti, 1998
43. Feleagă, N. - *Sisteme contabile comparate,* vol. I - III Ed. Economică, Bucureşti 1999, 2000
44. Feleagă, N., Malciu,L. - *Politici şi opţiuni contabile - Fair Accounting versus Bad Accounting-,* Ed. Economica, Bucureşti, 2002
45. Feleagă, N, Malciu, L., Bunea, Şt. - *Bazele contbailităţii – o abordare europeană şi internaţională,* Ed Economică, Bucureşti, 2002
46. Galperin, I. M., Kiparisov, N. A., Leontiev, N. A. - *Curs teoretic de evidenţă contabilă,* Bucureşti, 1949 – traducere efectuată de Corpul Contabililor Autorizaţi şi Experţi Contabili, secţia Ilfov
47. Iacobescu, S., Sorescu, Al. - *Curs de contabilitatecomercială generală în legatură cu Dreptul şi legile speciale Comerţului,* predat la Academia de Înalte Studii Comerciale şi Industriale, Convorbiri contabile, Bucureşti:
vol. I - *Subiectele de contabilitate,* 1923
vol. II - *Patrimoniu*l, 1928
vol III - *Bilanţul şi teoriile contabile*, 1933
48. Iacobescu, S. - *Curs de contabilitate generală 1941-1942,* Editat de I. C. Vasilescu, Bucureşti, 1942, Ed. a II-a
49. Iarcu, D. (Iapky, Δ.) - *Δoππίa sќpinтуръ sau џінереа катаsтішелор ін партidь sімпль ші ін партidă інdoiтъ алкътуітъ ін dобзечі ші ун de леќџіі, каре sь se поатъ інцелеџе ші де ачеіа че н'ау иічі о ідее деачеаsтъ щіінцы фъръ інвъцътор,* Bucuresci (în Tipografia lui Eliade), 1844(I),1845(II)
50. Iarcu, D. - *Elemente de contabilitate sau ţinerea registrelor în partidă simplă, cu esplicarea şi exerciţii practice asupra Memorialului, Jurnalului, Maestrului, Registrelor aussiliare etc., etc. La sfârşitu cu noţiuni de partidă dublă.* – Bucureşti, Tipografia Gimnasiului Naţionalu, 1860
51. Ioachim, V.M. - *Tratat de contabilitate cu aplicaţie la industrie,* vol I: Contabilitate generală, Bucureşti 1944
52. Ionaşcu, I. - *Contabilitate naţională,* Ed. Eonomică, Bucureşti, 1995
53. Ionaşcu, I. - *Epistemologia contabilităţii* Ed.Economică, Bucureşti, 1997
54. Ionaşcu, I, Filip, A., Mihai, S. - *Control de gestiune,* Ed. ASE, Bucureşti, 2001
55. Ionaşcu, I. - *Dinamica doctrinelor contabilităţii contemporane – studii privind paradigmele şi practicile contabile,* Editura Economică, Bucureşti, 2003
56. Ionescu – Cluj, Alex. - *Curs practic de contabilitate în partidă dublă aplicat prin metodul* <<*Trans-conto-jurnal*>> *sau o nouă organizare contabilă prin transcriere*

*manuală,* Imprimeria Penitenciarului Văcăreşti, 1944

57. Jones, C.T. - *Accounting and the Enterprise:a Social Analysis,* London: Routledge, pag. 8-33
58. Lungu, O. - *Teoriile bilanţului,* Tipografia „Astra", Braşov, 1946
59. Malciu, L. - *Cererea şi oferta de informaţii contabile,* Ed. Economică, Bucureşti, 1998
60. Malciu, L. - *Contabilitate creativă,* Ed. Economică, Bucureşti, 1999
61. Marcus, S. - *Provocarea ştiinţei,* Ed. Politică, Bucureşti, 1988
62. Martin, H.P., Schuman H. - *Capcana globalizării - atac la democraţie şi bunăstare,* Ed. Economică, Bucureşti, 1999
63. Mărculecu, I., Puchiţă, V. - *Evidenţa contabilă în industrie,* Bucureşti, 1965
64. Minu, M. - *Contabilitatea ca instrument de putere* Editura Economică, Bucureşti, 2002
65. Mihai, C. - *Conztrolul financiar contabil şi auditul financiar contabil în condiţiile utilizării sistemelor computerizate,* Ed. Universitas Company, Bucureşti, 2002
66. Neag, R. - *Reforma contabilităţii româneşti între modelele francez şi anglo-saxon,* Ed. Economică, Bucureşti, 2000
67. Nichifor, E.I. (Нікіфор, Е. І. ) - *Правіла Комерціалъ,* s'au tipărit în Tipografia lui Johann Gött
68. Nobes, C., Parker, R. - *Comparative-International Accounting,* 6th Edition, Financial Times Prentice Hall, 2000
69. Olariu, C. - *Costul şi calculaţia costurilor,* Ed. Didactică şi Pedagogică, Bucureşti 1971
70. Olimid, L. - *Măsurarea rezultatului contabil,* Ed. Economică, Bucureşti, 1998
71. Paciolo, L. - *Tratat de contabilitate în partidă dublă,* versiunea românească de prof. univ. dr. docent Dumitru Rusu şi prof . univ. dr. Ştefan Ciucureanu, Ed. Junimea, Iaşi, 1981
72. Panţu, I.C. - *Un capitol din contabilitatea duplă,* retipărire din „Anuar financair şi economic" de Petre Petrescu, Sibiu, Tipografia Archiducesană, 1898
73. Panţu, I.C. - *Al doilea capitol din contabilitatea duplă – afaceri de credit cambial şi afaceri de bancă,* Braşov, Tipografia A. Mureşianu, 1900
74. Panţu, I.C. - *Ştiinţa conturilor sau contabilitatea în partidă dublă*, Ed. Librăriei Ciurcu, Braşov, 1907
75. Petrescu, C. - *Curs de contabilitate şi administraţie*, Iaşi, 1901
76. Petrescu, C. - *O nouă organizare de registre din contabilitatea pe baza teoriei de punere în evidenţă permanentă a activelor, a pasivelor şi a patrimoniului net urmate de expunerea mijloacelor d'a ţine scriptele în corent la minut,* Tipografia H. Goldner, 1901
77. Popescu M. - *Globalizarea şi dezvoltarea trivalentă,* Ed. Expert, Bucureşti, 1999
78. Popescu, P. - *Amortisment şi provizion – studiu juridico-economic, contabil şi fiscal,* Tipografia ziarului „Universul" Bucureşti, 1934
79. Possler, L. Gh. Lambru - *Sistemul contabil al agenţilor economici – îndrumar practic,* Ed. Fundaţiei „Andrei Şaguna", Constanţa, 1998
80. Postelnicu Gh., Popescu C - *Globalizarea economiei,* Ed. Economică, Bucureşti, 2000
81. Puchiţă, V. şi colaboratorii - *Organizarea şi conducerea contabilităţii întreprinderilor industriale,* Ed. Didactică şi Pedagogică, Bucureşti 1981
82. Richard, J. - *Accounting in Eastern Europe: from Communism to Capitalism,* Capitolul 15 în P. Walton, Axel Haller and Bernard Raffournier – *International Accounting,* International Thompson Bussiness Press, 1998
83. Ristea, M. - *Modele de echilibru privind gestiunea patrimoniului întreprinderii socialiste,* Ed. Academiei Republicii Socialiste România, Bucureşti, 1983

84. Ristea, M., Zara, C. - *Bugetul în conducerea întreprinderii,* Ed. Ştiinţifică şi enciclopedică, Bucureşti, 1984
85. Ristea, M. - *Bilanţul în gestiunea patrimoniului,* Ed. Academiei Române, Bucureşti, 1989
86. Ristea, M. - *Noul sistem contabil dinRomânia,* Ed. Cartimex, Bucureşti, 1994
87. Ristea, M. - *Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol. I, Ed. CECCAR, Bucureşti, 1995
88. Ristea , M. (coordonator) - *Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol. II, Ed. CECCAR, Bucureşti, 1996
89. Ristea, M., Cucu, C., Lăzărescu, C - *Contabilitatea întreprinderii*, vol I, Ed. Mărgăritar, Bucureşti, 1997
90. Ristea, M. - *Contabilitatea rezultatului întreprinderii*, Ed. Tribuna Economică, Bucureşti, 1997
91. Ristea, M. - *Contabilitatea între fiscal şi gestionar*, Ed. Tribuna Economică, Bucureşti, 1998
92. Ristea, M. - *Metode şi politici contabile de întreprindere,* Ed. Tribuna Economică, Bucureşti, 2000
93. Ristea, M., Dima, M. - *Contabilitatea societăţilor comerciale,* Ed. Uuniversitară, Bucureşti, 2002
94. Rusu, D. (coordonator) - *Fra Luca di Borgo şi doctrinele contabilităţii în cultura economică românească,* Ed. Junimea, Iaşi, 1991
95. Săcărin, M - *Contabilitatea grupurilor multinaţionale,* Ed. Economică, Bucureşti, 2001
96. Stoian, A., Ţurlea E. - *Măsurarea rezultatului contabil,* Ed. Economică, Bucureşti, 1998
97. Ştefănescu, Th. - *Curs complect de comptabilitate în partidă dublă pentru usulu scoleloru, comercianţiloru şi în generalu allu personeloru attaşate pe lângă secsiuni de comptabilitate,* Librari-Editori Ch. Ştefănescu & Barasch, Bucuresci, 1874
98. Tămăşan , T. - *Bazele ştiinţifice ale contabilităţii*, Ed. Ştiinţifică, Bucureşti, 1973
99. Trancu-Iaşi, Gr. L. - *Manual de contabilitate*, Editura Cultura Românească, Bucureşti, 1938
100. Văduva, I. Călin, O. (coordonatori) - *Bazele contabilităţii,* Editura Didactică şi Pedagogică, Bcureşti, 1982
101. Vişan, D. - *Contabilitatea în comerţul exterior,* Ed. Economică, Bucureşti, 1999
102. Voina, D. - *Faze în evoluţia contabilităţii,* Cluj, 1932
103. Voina, D. - *Contribuţii la precizarea funcţiilor contabilităţii sistematice, Cluj, 1939*
104. Voina, D. - *Clasificarea raţională a conturilor pe baza egalităţii de bilanţ,* 1940
105. Voina, D. - *Sfera şi conţinutul conturilor cu funcţiune interimară în contabilitatea sistematică,* 1941
106. Voina, D. - *Contabilitate generală,* Ed. Academiei, Braşov, 1947
107. Watts, R. L., Zimmerman, J. L., - *Positive Accounting Theory,* Ed. Prentince-Hall, Internaţional Editions, 1986
108. Walton, P. - *International accounting and history* in *European Financial Reporting. A History*, edited by Walton P., Academic Press Limited, 1995, pag. 2-9
109. Watson, G. - *Writing a thesis: a guide to long essays and dissertations* London, Longman, 1987

**II. STUDII ŞI ARTICOLE**

1. Bailey, D. - *Accounting in transition in the transitional economy,* The European Accounting Review, 1995, pag. 595-623
2. Bechtel, W. - *Charts of accounts in Germany,* The European Accounting Review 1995
3. Boross, Z., Clarkson, A.H., Fraser, M., Weetman, P. - *Pressures and conflicts in moving towards harmonization of accounting practice: the Hungarian experience,* The European Accounting Review 1995, pag. 713-737
4. Demetrescu, C.G. - *Contabilitatea este sau nu ştiinţă?,* Tipografia „Urania”, Bucureşti 1947

5. Evian, I.N. - *Ante-proiectul codului comercial şi conceptul de întreprindere,* Tipografia Naţională SA, Cluj, 1931
6. Evian, I.N. - *Fond (de?) amortizare,* Imprimeriile Independenţa, Bucureşti, 1931
7. Evian, I.N. - *Teoriile conturilor.Studiu economic şi privat de istorie critică a teoriei conturilor în contabilitate*, Imprimeria Fondului Cărţilor Funduare, Cluj, 1940
8. Foreman-Peck, J. - *Accounting in the industrialization of Western Europe,* in *European Financial Reporting. A History,* edited by Walton P., Academic Press Limited, 1995, pag. 11-28
9. Garrod, N., McLeay, S. - *The Accounting Implications of Political and Economic Reform in Central Europe,* internet
10. Goldberg, L. - *The Future of the Past in Accounting*, The Accountant's Magazine,, October 1974
11. Gray, J. S. - *Towards a Theory of cultural Influence on the Development of Accounting System Internationally*, Abacus, vol. 24, No. 1, 1998
12. Held, D. - *Cosmopolitanism: globalisation tamed?,* Review of International Studies 2003, No 29, pag. 465 - 480
13. Iacobescu, S. - *Analiza Codului de Comerţ 1938, Raport prezentat la al IX-lea Congres al Corpului Contabililor experţi şi autorizaţi din România,* Imprimeriile Independenţa, Bucureşti, 1939
14. Iacobescu, S. - *Probleme de filosofie contabilă. Observaţii critice la teoriile conturilor*, Lupta, Bucureşti, 1942
15. Illés K., Weetman, P. Clarkson, A.H., Fraser, M - *Change and choise in Hungarian accounting practice,* The European Accounting Review, 1996, pag. 523-543
16. Jaruga, A. - *Changing rules of accounting in Poland,* The European Accounting Review 1993, pag. 115-126
17. Jaruga, A., Waliňska, E., Baniewicz, A. - *The relationship between accounting and taxation in Poland,* The European Accounting Review, 1996, pag. 883-897
18. Jermakovicz, E. Rinke, D.F. - *The New Accounting Standards in Czech Republic, Hungary, and Poland Vis-à-vis International Accounting Standards and European Union Directives* în *International Accounting, Auditing & Taxation,* 1996
19. Kerviler , I., Standish ,P. - *French accounting law: origins, development and scope*
20. Krzywda, D., Derek, B.,
21. Schroeder, M. - *A teory of European accounting development applied to accounting change in contemporary Poland*, The European Accounting Review, 1995, pag. 625-657
22. Mihăilescu, M.I. - *Contabilitatea şi relaţiunile cu alte ştiinţe,* Institutul de arte grafice „Răsăritul", Bucureşti, 1922
23. Mihăilescu, M.I. - *Ştiinţa ordinei patrimoniului. Sociologia contabilităţii*, fără editură, Bucureşti, 1926
24. Mikol, A. - *The history of financial reporting in France,* in *European Financial Reporting. A History,* edited by Walton P., Academic Press Limited, 1995, pag. 91-121
25. Munteanu, M. - *Despre o încercare paradoxală de revizuire a conceptului de patrimoniu* Economistul nr. 796/ 19 februarie 2001
26. Napier, C. - *The History of financial reporting in the United Kingdom,* în *European Financial Reporting. A History,* editată de Walton P., Academic Press Limited, 1995, pag. 259-283
27. Napier, C. - *Accounting history and accounting progress,* Accounting History, vol. 6, nr. 2/2001
28. Nelton, S. - *Timeless insights Through Oral Histories,* Nation Business, March 1998
29. Niessen, H. - *The Seventh Directive on consolidated accounts and company law harmonization in the European Community*

30. Nişulescu, E. - *Standardele de Contabilitate Internaţionale,* Revista Tribuna Economică, nr. 5/1995
31. Nişulescu, E. - *Armonizarea contabilităţii naţionale cu cerinţele Standardelor Internaţionale de Contabilitate* - Revista Tribuna Economică, nr. 9, 11, 13, 26, 31, 33, 34, 35, 38/1995
32. Nobes, C. - *Implementing the European Community Seventh Directive: an overwiew*
33. Nobes, C, A. Roberts - *Towards a Unifzing Model of Szstems of Law, Corporate Financing, Accounting and Corporate, Guvernance,* Australian Accounting Review, vol. 10, No. 1/2000
34. Oldroyd, D. - *Historiography, Causalty and Positioning: an Unsystematic View OF Acoounting History,* Accounting Historians Journal, vol. 26, No.1 June, 1999
35. Olimid, L. - *Este necesară constituirea fondului de dezvoltare din amortizare?,* Tribuna Economică, nr. 24 şi 25, iunie, 1996
36. Olimid, L., Malciu, L., Neag, R., Avram, V., Calu, D. - *Sinteze teoretice şi lucrări practice la disciplina Sisteme contabile comparate*, LITO ASE, Bucureşti, 1999
37. Olimid, L., Calu, D. - *Modificări în prezentarea performanţei unei întreprinderi,* Suplimentul ziarului „Economistul”, 4 septembrie 2000
38. Olimid, L. - *International Accounting – Accounting in Eastern Europe* – note de curs, Reading, 2000
39. Paraszczak, J. - *Accounting Soviet Style in The Accounting Sampler*, by Thomas J. Burns and Harvey S. Hendrickson, McGraw-Hill, Inc., 1986
40. Parker, R. - *The Scope of Accounting History: A Note,* ABACUS, Vol. 29, No. 1, 1993
41. Previts, G. J., Parker, L. D., Coffman, E. N. - *Accounting History: Definition and Relevance,* Abacus, vol. 26, nr. 1, 1990 (a)
42. Previts, G. J., Parker, L. D., Coffman, E. N. - *An accounting historiography: Subject Matter and Methodology,* Abacus, vol. 26, nr. 2, 1990 (b)
43. Purcărete, C. - *Amortizările de calculaţie şi amortizările contabile*, Bucureşti , 1943
44. Rezaee, Z. - *Studies in Accounting History: Tradition and Innovation for the Twenty-First Century,* AEJ, iunie 1998, vol. 26, No 2
45. Richard, J. - *The evolution of accounting chart models in Europe from 1900 to 1945. Some historical elements,* The European Accounting Review, 1995 (a), pag. 87-124
46. Richard, J. - *The evolution of the Romanian and Russian accounting charts after the collapse of the communist system,* The European Accounting Review, 1995 (b), pag. 305-322
47. Richardson, A., MacDonald, L. - *Linking internernational business teory to accounting history: implications of the international evolution of the state and the firm for accounting history research,* Accounting and Business Research, vol. 32, no. 2/2002, pag. 67-77
48. Roberts, A. - *European Accounting Plans* Management Accounting, September 1994
49. Roberts, A. - *The Very Idea of Classification in International Accounting*, Accounting, Organizations and Society, vol. 19, No. 2, 1995, pag 73/1 – 73/26
50. Roberts, A. - *Charts of accouns in Europe: an overview,* Management Accounting, June 1997
51. Roberts, A. - *The European Union’s Financial Reporting. Strategy: Lessons for New Zealand?,* comunicare ştiinţifică, mai 2002
52. De la Rosa, D.M., Merino, B. - *The retoric of accounting in poland will the expert be on tap or top? articol internet*
53. Rusu, D. - *Contabilitatea întreprinderilor industriale,*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1980

54. Seal, W., Sucher, P., Zelenka, I. - *The chancing organization of Czech accounting,,* The European Accounting Review, 1995, pag. 659-681
55. Schroll, R. - *The new accounting system in the Czech Republic*, The European Accounting Review, 1995, pag. 827-832
56. Sokolov, J., Kovalev, V. - *In defence of Russian accounting: a reply to foreign critics*, The European Accounting Review, 1996, pag. 743-762
57. Watts, R. L., Zimmerman, J.L. - *Towards a Positive Theory of the Development of Accounting Standards*– The Accounting Review, Vol. LIII, No. 1/January 1978
58. Williams, Th. - *Book Rewiews (Critique of Accounting: Examination of the Foundations and Normative Structure of Applied Discipline), The Accounting Review, Vol. 74. Nr 1, ianuarie 1999*

**III. DICŢIONARE ŞI COLECŢII DE REVISTE**

1. *** - *Dicţionar de economie,* Editura Economică, Bucureşti. 2001 - [DE]
2. *** - *Dicţionarul explicativ al limbii române,* Editura Univers Enciclopedic, Bucureşti, 1996 - [DEX]
3. *** - *The Concise Ooxford Dictionary of Current English*, Sixth Edition edited by J.B. Sykes - [COD]
4. *** - *Revista Generală de Comerţ şi Contabilitate,* 1908-1916, 1922 –1947 [RGCC]
5. *** - *Revista Generală de Contabilitate şi Expertiză,* 1996-1997 [RGCE]
6. *** - *Buletinul contabililor*, 1937-1955 [BC]
7. *** - *Evidenţa contabilă,* 1956-1969 [EC]
8. *** - *Revista de contabilitate*, 1970-1989 [RC]
9. *** - *Expertiză contabilă,* 1993-1995 [EXC]
10. *** - *Contabilitate şi expertiză* 1998-1999 [CE]
11. *** - *Contabilitatea, expertiza şi auditul afacerilor* 2000-2003 [CEAA]
12. *** - *Gestiunea şi contabilitata firmei* [GCF]
13. *** - *Revista Finanţe, Credit, Contabilitate* [RFCC]
14. *** - *Revista Finanţe publice şi contabilitate* [RFPC]

**IV. SITE-URI INTERNET**

1. *** - www.academon.com
2. *** - www.acct.tamu.edu
3. *** - www.ceccar.ro
4. *** - www.domino2.kappa.ro
5. *** - www.europa.eu.int.comm
6. *** - www.encif.info
7. *** - www.efrag.org
8. *** - www.fasb.org
9. *** - www.iasb.org.uk
10. *** - www.iasplus.com
11. *** - www.iosco.org
12. *** - www.itcnet.ro
13. *** - www.sec.gov
14. *** - www.totorware.net

**V. REGLEMENTĂRI CONTABILE**

1. Consiliul Comunităţilor Europene - *Directiva a IV-a* (78/660/CEE) din 25 iulie 1978 privind situaţiile financiare anuale ale societăţilor, J.O. No. L22/1978

2. Consiliul Comunităţilor Europene - *Directiva a VII-a* (83/349/CEE) din 13 iunie 1983 privind conturile consolidate, J.O. No. L195/1983
3. IASB - *Standardele Internaţionale de Contabilitate 2002*, Editura Economică, Bucureşti, 2002
4. Ministerul Finanţelor - *HG 1885 din 28 decembrie 1970 cu privire la organizarea şi conducerea contabilităţii, atribuţiile şi răspunderile conducătorului compartimenului financial contabil*
5. Ministerul Finanţelor - *Legea nr. 82/1991 din 24 decembrie 1991 (varianta iniţială şi cea republicată)*
6. Ministerul Finanţelor - *Noile reglementări privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale*
7. Ministerul Finanţelor - *Regulamentul privind aplicarea Legii contabilităţii nr. 82/1991*
8. Ministerul Finanţelor - *Reglementări contabile armonizate cu Directiva a IV a a Comunităţilor economice europene (CEE) şi cu Standardele de contabilitate internaţionale, Ed. Economica, Bucureşti, 1999*
9. Ministerul Finanţelor - *Cadrul general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare elaborat de comitetul pentru standarde de contabilitate internaţionale, Ed. Economica, Bucureşti, 1999*
10. Ministerul Finanţelor - *Ordinul nr. 772 din 2 iunie 2000 de aprobare a Normelor privind consolidarea conturilor*
11. Ministerul Finanţelor - *Ordinul 94 din 29 ianuarie 2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate*
12. Ministerul Finanţelor - *Ordinul 306 din 26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate armonizate cu directivele europene*